財政學

曹國卿著

自序

處玆國際競爭時代，政府之支出日增，人民之負担日重，而對於財政知識之了解亦愈切要。我國過去，僅有片斷之財政思想，散諸典籍，向無財政學專書；但此思想多因時代變遷，難合實際之要求，關於支出方面，則力求節約，如孟子云：「賢君必恭儉禮下，取於民有制。」孔子云：「節用而愛人，使民以時。」收入方面，則主張薄稅，冉求爲季氏宰，爲斂賦稅，以益其富，孔子斥之。孟子亦曰：「君不行仁政而富之，皆棄於孔子者也。」又曰：「省刑罰，薄稅斂。」此種主張，均以當時君主驕侈淫逸，橫征暴斂之所致。如爲民衆謀福利，而征課於民，則又何用其節約與薄稅乎？雖然，取之於民，亦不能毫無限度，如超過其限度，而民生困，管子正世篇中有云：「重賦斂，竭民財，急使令，罷民力，財竭則不能無侵奪，力疲則不能無墮倪！」此正合於今日財政學中所講之課稅宜適當之原則也。然當戰爭時期，爭取國家民族之生存尤爲首要，則人民盡力輸捐，毀家爲國，義所應然，此又以上原則之例外也。

財政不僅爲政府籌款而已，而其政策之行使，可防止財富之集中與分配之不均，如行高度累進稅率，及提倡公營事業等，皆有此效力，爲謀大多數民衆福利，則提倡社會事業，充其極，可使國家富強，民生康樂，是在財政政策之運用而已。

著者十餘年來在各大學担任講授財政學一科，前在東北大學時已草出財政學一書，都六十餘萬言，以抗戰事起，原稿遺失，未能攜出，近數年來在西北大學亦担任斯席，又將講稿整理而成此書，但以手頭參考書缺乏，內容不及原稿遠甚。本書共分五篇，計三十六章，闡述理論之梗概，兼附以各國事實，力求清晰簡潔，使初學者便於了解。書末附以參考書目，以使對於此道有興味之人作進一步之研究。書中關於中國財政部分，只述其大略，

至於詳細探討，則另有拙著中國財政問題與立法一書。本書承同學孟兆樂、吉天培、王志英、李務華、張守敬擔任謄錄，趙玉珉助教校閱稿件，特附數語，以表謝忱！

曹國卿識於城固
三十三年五月八日

目錄

財政學

第一編 緒論

第一章 財政學之意義及範圍

財政一詞，英文爲Finance，源出於拉丁文Finis，意卽支付期限，後轉爲Finare，則有支款及罰金之義。至十六世紀時轉入法國，變爲Finances，始有公共收支之義，後傳及於其他各國，至今法人仍以多數Les Finances表示公共財政，以單數La harrte finance表示金錢出入事項。近代英國稱公共財政爲Public Finance，如單言Public Finance則含有金融之義，如Bank Finance, Corporation Finance等是。

中文「財」從「貝」，貝爲古人用爲交易之媒介，如今日之貨幣然。其右旁從「才」，含才具才幹之義，蓋必須有才幹之人管理財務。政字從「支」，支小擊也，凡有所擊必有所持，如持挺擊物，故支之引申義爲「持」，其左旁爲正，孔子謂政者正也，旣有理財之才，而又持之以正方可。

以上不過就財政二字之演變略加說明，然究不足以闡發財政一詞之眞義。夫人類不能離羣孤立，必參與集團生活，社會發達之初，大家族團體成立，維持家族秩序者乃家長，家長並率其子弟與其他家族鬥爭，如今日廣東之械鬥，卽其遺風。其後進爲部落，此部落與彼部落鬥爭，則酋長率領之，強凌弱，衆暴寡，逐漸兼併，而成更大之部落，由此演進遂成爲國家。國家旣經形成，則必有政府以維持公共安寧，圖謀大衆福利，對外則建設國防，以防他人侵略，而保持國家之獨立及民族之發展，欲達此目的，必須支出大量資財，故政府爲達此目的，必先取得資財，取得之後，須設法管理及使用，此資財之取得使用及管理，卽所謂財政是也。

財政學者卽研究財政之科學也，申言之，卽研究政府執行其職務時所需之資財之使用取得與管理之科學也。由此定義可知其範圍爲：一、研究如何使用資財者，卽爲公共支出論；二、研究如何取得資財者，卽爲收入論；三、研究如何管理資財者，卽爲財務行政論；四、研究收入不足則發行公債以資彌補者，卽爲公債論，亦稱收支適合論。

近代學者中有將支出論摒諸財政學之外者，如法人勒拉波利 Leroy Beaulieu所著之財政學是，彼謂國家支出由國家的職分而定，在學問上不能確定其額，故不論支出。德人開茲爾Kaizl 所著之財政學只講收入，其他部分均置而不論，彼以爲財政之所以成爲強制共同經濟的，實在於收入也。但二人所主張者均屬一偏，蓋無支出則收入何爲？英人達爾頓Dalton著財政學原理一書，則只論收入支出公債，而不論財務行政，彼認爲財務行政，多係事實問題，殊少普通原理之應用，故略而不談。此說亦屬非是，因財務行政，公債，收入與支出四者構成一部整個之財政學，任何學問之研究，理論與事實不能不兼顧，而財政學又焉能例外也。

第二章　財政學研究之方法

財政學研究之方法與其他科學同，不外演繹與歸納二法。演繹法以一般原則爲根據，然後推演爲無數命題，用此無數命題去概括各種財政事實。歸納法係由各種財政事實，選擇其中具有代表性的特殊事實，加以分析觀察，然後根據完全或多數的一致，歸到一般的命題。所以演繹法係由命題適用於事實，歸納法則由事實產生命題，吾人又可謂演繹法係以簡喻繁，歸納法係由繁致簡。

二法之程序雖相反，其實却是相輔而成，演繹法必須有一般公認的原則作根據，此原則卽係歸納多數事實而來，在此種意義上，歸納法可稱之爲演繹法的前段，卽吾人必須先從許多複雜的事實中，歸納爲簡單一般公認的原則，然後再由此原則推演許多命題，去概括無數的事實，如是先由繁到簡，是歸納階段，再由簡喻繁，是演繹階段，所以歸納與演繹只有程度之分，前者施於複雜的事實，後者用於單純的事實，有人謂歸納爲逆的演繹法，

誠不爲無理也。

運用演繹法時，並不須與生活事實相隔離，而運用歸納時，亦不能止於搜集材料，吾人如以材料不足爲口實，避免演繹法的使用，或不以歸納得來之材料爲根據，而任意作不可靠的假定，均犯同一錯誤。無論事物如何變化，而各種現象間，均有一定不變的關係存在，所以演繹法可以應用，定理可以存在，但在另一方面，人類爲社會動物與歷史的產物，因此人類對於財富關係，決非一成不變，並隨社會同時進化，此時歸納法必須採用，用以搜集此種變化的事實，以近代術語言之，前者不變的關係，可名之爲靜態的，後者演化的關係，可名之爲動態的，在靜態現象時，可用演繹法，在動態現象時，可用歸納法。德儒許茂勒 Schmoller 有云：「二法之於科學上的思考，無異左右足之於步行，二者不可或缺」。旨哉言乎！

財政學中關於公共支出之影響與租稅歸宿問題之研究，則必用演繹法，研究各時代之財政事實，以便推知其因果關係，則不能不用歸納法。用統計數字以說明預算之多寡，租稅征課之總額，藉以知人民負擔之輕重，及國家政策之方向，是皆歸納法也。

第三章　財政學與其他科學之關係

一、財政學與經濟學之關係

在十八世紀之前，財政學常附屬於經濟學之內，如一七七六年亞丹斯密所著之原富一書在第五篇中專講財政問題，李克圖所著之經濟學原理及租稅一書，在最後一部講租稅問題。迨十八世紀末葉財政學始離經濟學而獨立，然二者之關係仍甚密切，一切財政學之理論皆以經濟學理論爲基礎，如財政學中公共經費之支出，租稅之征課，國營事業之舉辦，皆須依據經濟原則，經費之支出宜不浪費，租稅之征課宜予人民以方便及不妨害國民經濟之發展，國營事業之舉辦宜講求效率，是皆經濟原則也。又如經濟學中講分配，而財政學中講租稅宜按能力原則繳納，行貧者少課，富者多課之累進率，以求分配公平。財政學中之公債論，即根據經濟學中之信用原理，財政

學中之轉嫁與歸宿問題卽根據經濟學中之價格原理，其次如戰時籌款，有增發紙幣之辦法，紙幣增發過多，以致通貨膨脹，物價騰貴，而政府財政愈感困難，故在財政理論中主張此法宜謹慎使用，此卽根據經濟學中之貨幣理論也。總之，財政學與經濟學極有關係。

二、財政學與政治學之關係

政治學乃研究國家之發展與政府組織之學，其組織與變遷隨時代而不同，因之財政理論亦不同。中古時代政府組織爲專制政體，人民完全爲政府所支配，當時關於租稅方面，有利益說之主張，卽政府課稅以人民所享受利益之大小爲標準，換言之，卽依政府給予人民利益之多寡而決定，其目的在於防止政府任意宰割人民。及政府組織由專制進而爲民主政體，人民爲國家構成之因素，一如細胞之於有機體，於是國家理論爲之一變，故租稅方面乃有能力說出焉，卽人民納稅以其負擔能力之大小爲標準，因人民既爲構成國家之因素，與國家有利害關係，故人民應盡各自能力，而向政府捐納。又專制時代政府無所謂預算與決算，人民對於財政毫無過問之權，及民主時代政府每年辦理預算決算，須經立法機關認可，人民對財政之監督始日趨於嚴密矣。

三、財政學與統計學之關係

統計學者，以數字表示社會一切現象之科學也，吾人已知一國之收入與支出皆須以數字表示之，此種現象卽屬於統計學範圍。關於歷年財政事實之變遷，尤非以數字表示之，不足以作比較研究，估計一國中各階級人民租稅負擔之分配，亦非用統計不可，故研究財政學不能不用統計方法。

四、財政學與歷史，社會學及倫理學之關係

欲確定一國財政政策，須知一國財政之變遷，欲知一國財政之變遷，非研究其國之財政史不可。各國國情不一，而人民之程度亦不一，故非研究其歷史殊難了解。蓋常因其情形之不同，而所施之財政政策亦異，例如農業國家多以財產稅或收益稅爲主，而工業國家則多以所得稅爲主，卽此理也。如強以工業國家所行之租稅制度施行之於農業國家，結果未有不失敗者也。再者如研究一國之革命與憲政發展史，則知財政問題與有重要之關係

焉。

社會改良問題與財政學中之問題亦有密切之關係。政府每年之支出一部分為恤貧養老救濟殘廢之用者，故研究社會學者對此不能不深切注意。

其次財政學與倫理學亦有關係，如課稅於甲，而轉嫁於乙，則即生負擔公平與否之問題，此即倫理學上之問題也。又如可利用租稅而實行社會政策，重課富者，以防財產之集中，而達分配之公平，征煙酒稅以節制煙酒之消費等，皆與倫理學有關。

第四章　財政與私經濟

財政為政府執行職務時所需資財之取得使用及管理，所謂政府者，即指國家政府或地方政府而言，國家政府或地方政府為謀公眾福利，而行經濟的活動，謂之公經濟，財政即公經濟中之一種，與個人經營企業之私經濟不同，今將二者不同之點，略述之如左：

一、財政之主體為政府，因國家之永遠存在，而政府之生命亦無限悠久，私經濟之主體為個人，個人之壽命有限，故其所經營之事業隨其死亡而受影響，因是，財政上之設施，多不顧及目前的利害，而為百年大計著想，於私經濟則不然。

二、私經濟之支出，其效果常為有形的，可以計算的，如吾人所經營之商店，每月買貨若干，售出若干，收益幾何，此皆可用眼看見用心計算者，而一國政府之支出則不然，每年國防支出數萬萬，教育支出數千萬，其效果如何，值錢若干，是無形的，且無法能計算之也。

三、國家收入，大部分以強制取得為主，如政府課稅，人民不得反抗，至期不納或漏稅則有處罰，政府為社會福利而支出，故其對於人民之報酬為一般的，普遍的，而私經濟之收入，以任意取得為主，而其報酬為特殊的，皆如買賣雙方之交易行為，不可加以強制，賣貨者即得錢，出錢者即得貨，故其取得為任意的，其報酬為特

殊的。

四、財政以量出爲入爲原則，而私經濟則以量入爲出爲原則，私人或公司所支出之數額，甚受其所得數量之限制，雖一時其所支出之數額較其手中所有之金錢爲多，但長久如此則非破產不可。然國家政府或地方政府則不受此限制，彼等先決定其所欲支出者，然後再設法取得收入。然吾人應注意者，卽量出爲入，乃以人民最大負担能力爲限。

五、國家辦理財政之人，皆爲官吏，官吏對於財政方面，無直接利害關係，故易發生浪費及舞弊情形，至於私經濟則否，個人所經營之企業與本身有直接利害關係，故多謹愼從事。

六、國家爲發展社會之福利，保持國家獨立與民族生存起見，所取得的收入，目的卽在於支出，而不在於集聚金錢，然在私經濟方面，係以經濟本身爲其目的，故常希望收入多於支出，卽希望取得剩餘，以備不時之需，同時積極貯蓄金錢，以便增加資本。

第五章　財政學之演進

在古代財政學並非一獨立科學，亦如經濟學政治學之散見於其他各書中，如柏拉圖及亞里斯多德之著作中，時有片斷的財政經濟之見解。當時統制階級除對於自由民征收貢物外，並使用奴隸，所謂負擔公平與否之思想，則未顯著。中世紀時財政學說亦零星發見於各家之著作中，其著者如托馬斯主張非常臨時事件則依賴租稅收入而不依賴公債，此種主張爲大多數現代學者所反對者。

通中世封建時代，財政殊少特別研究。其後封建制度崩潰，君主專制起，國家統一，君主有無上權威，視土地人民爲私有物，君主生活驕奢，多從事戰爭，其收入除求之人民外，不足則征收特權收入，如貨幣鑄造權，礦山，森林及漁獵等收入是。此時財政與私經濟不分。

及政治漸趨統一，經濟生活轉入貨幣經濟時代，國家財政與國民經濟關係日漸密切，而財政學漸有獨立之

勢。又以人口日增，都市發達之結果，都市人民爲改進自己生活起見，修築道路，舉辦種種公益事業，結果使經費日趨膨脹，充當此膨脹之經費者則爲消費稅，於是關稅因以發達。於意大利之都市，則有信用制度之實行，以至公債及會計事務，亦均發達。

降及近世，英法等國有重商主義，德國有官房學派之興起，總其主張不外二端：一、使國民收入豐裕，二、使國家於執行政務上經費充分。爲達到第一目的，則提倡貿易均衡吸收金銀政策，關於第二目的則有財政論之發生。

昔法國有鮑典者Jean Bodin（1530—1596）著共和論一書（Les six livses de la Republic 1576—1577）視財政爲國家之神經，國家爲支付公費不能不求適當之收入，其主要者爲官有地收入，輸出入稅及直接稅等。彼主張原料輸出及製品輸入宜課高關稅，在緊急時，直接適應人民負担能力，又主張征奢侈稅。對於當時法國特權階級免稅，則痛加攻擊。最後主張調査全國財產爲課稅之基礎。

於英國則有浩布斯，白弟，洛克等，其財政思想亦屬於重商主義。其中白弟（Petty）著捐稅論（A treatise on taxes and Contribution）對於租稅轉嫁深致研究，當時英國尙在農業時代，大地主多逃避租稅，彼主張除原料課關稅外，並主張征收一般內地消費稅。洛克（Locke）認爲租稅轉嫁最後歸地主負担，此說爲土地單一稅論之先驅。

於德國則有官房學派（Kameralist），考Kamera一字出自拉丁，本有房屋之義，即國王存貯私財之所，國王每年收入均有專人管理，此管理者逐漸將國王之收支情形造成有系統之學問，後有多數學校請彼等担任講座，所設之課程名爲官房學，其內容大抵注意於財政事項。此派之代表爲尤士替，（J. H. G. N. Justi 1705—1771）著有國家學，捐稅論，合理的財政制度等書，Stoatswissenschaft 1765 Abhandlung Lung von destenernund Abgaben 1762, System des Finanzwesen nach Vemunftigen Grundsatze 1766 主張國家爲執行政務需要經費，無經費不能立國，猶人無糧食則不能養生。但支出太多，浪費經費，亦不能發生任何幸福。經費隨一國政治組織

而不同；君主制國家經費較多，因爲國王須維持其家族之生活與威嚴，國防不能委之國民任意作去，所有軍隊必須出錢。若在共和國家，則國民可出於公忠體國之精神，自行報效國家，因而前者之政體下需要經費較後者爲多。關於收入之來源有二：（一）爲國民所有財產，（二）爲國家所有之財產及君主之特權。平常收入靠第二種卽可，第一種財產之課賦，非國家財產收入不足時不能用之。因爲課稅最易濫用，易害人民，而使國家貧弱，以致於滅亡。彼力斥單一稅，以爲關稅地租及營業稅均可征收。同時主張租稅之征課有六大原則，其主要者卽租稅不宜侵害人民生活及產業，人民負担宜平等，及征收應確實與公開等。

十八世紀初，自由思想興起，當時在政治上引起法國大革命，在經濟上發生英國產業革命，個人主義之自由思想至十九世紀中葉達於極點。在法國成爲重農學派，此派主張自然秩序，反對人爲政策，一切任其自然，則社會自然繁榮，對於國家干涉，則極力排斥，財政上主張土地單稅制，其中最著者爲規內（F. Quesnay 1694—1774）米拉波等（Mirabeau 1715—1787）。規內以爲社會上職業雖多，唯農業是生產的，農業不但足以養農業勞動者，且生產淨餘，以養其他階級。租稅應課在淨餘上，故結果租稅應課在農業上，農業上之淨餘爲地主所得之地租，故租稅應課在地租上，其他租稅應全然廢除。蓋當時法國君主誅求無厭，苛稅煩多，以致民不聊生，故有此土地單一稅之主張，亦環境使然也。米拉波著賦稅論（Theorie de l'impot 1760）主張經營財政應以地租爲中心，但事實上專恃地租，恐不敷支付，故承認灶稅家屋稅及人頭稅等爲補充稅。

繼重農學派而起者，厥爲英國之正統學派，此派主張自由放任主義，個人自知其利之所在，如任其自由，社會自達於福利之境地。此派之代表爲亞丹斯密（1723—1790）。斯密氏對於財政學之構成上貢獻最大，其所著之原富一書，第五編爲財政論，其中第一章爲支出，第二章爲收入，第三章爲公債。關於經費分爲四種：一、國防費，二、司法裁判費，三、公共事業及公共設施創設及維持費，四、皇室費。凡於一般國民有利之支出，則由全體國民負担，於特殊人有利者，則由特殊人負担。前者如國防費皇室費，後者如司法費教育費等，至於公共事業費與公共設施費，則由利用此等事業者支給，不足時可由全社會負担。經費收入之途徑有二：一、爲由君主或國

家財產而來者，則有土地及資本的收入，二、爲從人民收入中而征課者，則有租稅。政府利用資本所經營之事業，斯密氏認爲有希望者只有郵政，因此業不需大資本，且收入確實迅速，依各國往例，其他官業多失敗，因官吏經營不熱心與浪費之所致。其次由土地而生之收入，斯密氏主張官地宜租給人民經營而得租金，反對官家自營。關於租稅彼不主張單一稅，認爲凡參加生產者均應負担，勞動者應納工資稅，資本家應納利潤稅，地主應納地租稅。又發現租稅四大原則：即一、平等原則，按各人能力爲比例而課稅；二、確實原則，即繳納時期方法及稅額等對於納稅人均宜明白而確實，以免稅吏舞弊；三、便利原則，例如征收時宜在人民有錢之時，繳納地點應接近民居，繳納手續宜求簡單等是；四、經濟原則，即征收費亦少。最後關於公債，斯密氏以爲公債有逐年膨脹之傾向，將來可破壞國家財政。用公債以充經費，則使資本流入於不生產方面，支付公債利息，由征稅而來，公債所有者多爲遊食階級，以有用之收入，付遊食者之浪費，有害一國經濟之繁榮，其思想多屬悲觀方面。

繼斯密氏之後，正統派之傑出者則有李嘉圖（D.Ricardo 1772—1823）著經濟及租稅原理一書（Principles of Political Economy and Taxation 1817），該書第八章至第十章，第十二章至第十八章中，曾論及重財政問題。李氏亦如斯密氏認政府行爲爲消費的，故其活動宜盡量減少，租稅負担宜盡量縮小，發達經濟殊爲必要。彼以爲租稅負担應歸之所得，不當使之歸於資本，因爲歸之資本必侵蝕國民資本，有害於一國生產。所以凡阻礙資本構成的租稅，均爲其所反對，例如繼承稅影響繼承人之財產，故不宜征課，交易稅歸買者負担，實屬殘酷，印花稅登記稅在減少其資本價格限度以內，足以減少支持勞動的資源，故亦不宜。李氏對於租稅轉嫁問題，闡述極詳，彼以爲地租稅歸地主負担，利潤稅歸資本家負担，消費稅如課於獨占品，則歸生產者負擔，課於奢侈品歸富裕消費者負擔，課於必需品使工資騰貴，歸僱主負擔，工資稅亦歸僱主負担。最後關於公債，李氏認爲足以消滅資本，蓋因政府經費爲不生產的也。戰費用租稅負担，隨戰事終了而消失，如用公債則不然，故李氏主張避免舉債，如有公債即須立刻償還。

繼李氏之後者，則有米爾（Mill 1806—1873），其財政思想見於其所著之經濟學原理（1848）第五篇中。關於政府

職務米爾主張較斯密氏爲寬泛，國防司法固不必論，卽關於非訴訟事件亦爲政府之事務，其次凡可由國民共同力量實現者，亦應處理，如造幣，及修築道路，建設路燈，港灣，運河等，監視獨占事業及勞動運動，亦爲政府應作之事。租稅方面米爾主張犧牲平等說，因此主張生活必需品免稅，提倡累進原則，對不勞利得，繼承財產，土地增值等課重稅。

然以上諸氏多視財政學爲經濟學中之一部分，使財政學成爲獨立科學者，十九世紀德國學者功績最大，如亞崇布（Jacob）。厚夫曼（Hoffman）等，就中尤以勞氏（K. H. Rau 1792—1870）爲最著，氏所著之經濟全書中第三卷卽財政學，說明收入與經費之關係，謂經費依賴一國國民一般的國富，凡個人力量所不易達到的，卽爲國家之目的。其次關於租稅問題，氏認爲以國民當然的義務爲根據，主張公平普遍的課稅。及十九世紀後半歷史學派與起，應用歷史方法研究一切經濟，同時又加入倫理的觀念，遂成社會政策時代，有斯泰因者（L. Vonstei 1815—1890，著財政學二卷，分財政學爲二部，前部爲財政法，專論立法與預算，後部爲財務行政，研究國庫，經費，及收入等，同時比較各國財政狀況。而此時對財政學有最大之貢獻者實爲華格納（A. Wagner 1835—1917 氏著財政學共四卷，1877），主張用財政手段革除社會弊害，將大生產事業收歸國有，以便剷除私人利得。關於租稅方面，氏主張採用社會政策，藉以矯正財富分配之不均。其具體的辦法爲最低生活費免稅，側重累進稅，財產所得比勤勞所得課重稅，偶然利得與不勞利得課更重稅，同時認必需品課稅爲逆進負担，宜廢除之，此外有徐夫勒 A. schaffle 1831—1904，著租稅政策原理及德奧未解决之財政問題（Die grundsatze der steuerpolitik u aie Schwebenden Finanzfragen in Deutschland u Oesterreich 1880 及租稅論（Die Steuern, zBd, 1895—1897）二書，以爲國家財政，不過爲國民經濟一部分，對於租稅及於社會之影響特別注意，關於稅制改革，則倡社會政策。

至於晚近以社會學關係論財政學者有丹尼斯（H. Denis）葛德雪（R. Goldscheid）二氏，以倫理關係論租稅者有傅克（W. Vocke）以限介效用說應用於財政學者，則有薩克斯（E. Sax）觀點不同，立論各異。迄於今日各國財政學者輩出，著述甚多，其姓氏及著作名稱詳於附錄參考書目中，茲不贅。

第二編　公共支出論

第一章　公共支出之意義及性質

公共支出者，乃國家政府或地方政府為保持國家之獨立，民族之生存，及社會之發展起見，執行此種職務時所支出之費用，以貨幣數量表示之謂也。關於此種支出之性質，總括歷來學者之主張，不外政治的與經濟的二種，今分述之於下：

一、政治的性質：在財政學理論上又分為英國與歐洲大陸兩派：

（1）英國派，以英國學者怕內爾（Sir Henry Parnell）為代表，氏著財政之改革一文（On Financial Reform 1830）主張國家政府支出應力節省，凡普通人民所不能辦之事業，如國防等，則由政府辦理，反之則由人民自辦，如此國家之支出方可減少，彼以為除保持內部安寧與抵抗外人侵略二種經費外，其他分毫皆為浪費，故政府應時時注意，勿將人民所需之款項，以租稅方法奪取之，其意即政府支出應節省，以免人民負担太重。

（2）歐陸派，以德國學者斯泰因及棠夫曼（V. Stein, Kaufman）為代表，此派理論適與英國學者相反，主張凡國家之支出皆有利，國家是超乎個人的，國家之支出均有其目的，不能一味節省。甚至棠夫曼氏謂，現代國家之收入，應由租稅取得，國家之支出以需要為標準，至公道與否，在所不問。

按以上二派學說皆趨於極端，英國派主張一味節儉，固屬失當，然歐陸派主張任意花費，不顧人民之負担力，亦屬欠妥。英國派之錯誤，在於不知國家之目的非為節儉貯蓄，而在於為人民謀福利與圖國家之永久存在也。歐陸派之錯誤，即認為國家之支出皆有利，而不知支出亦有浪費之時，同時支出不顧人民負擔能力，則即有竭澤而漁之虞。吾人之意，國家應支出者，則不宜過儉，而其支出之標準，應以國利民福為原則。

二、經濟的性質：關於公共支出經濟上的性質，歷來學者主張可分為消費與生產二說，今分述之如左：

第一，消費說　此說以爲凡政府所支出者，以經濟眼光觀之，皆爲消費行爲，而非生產行爲，故國家行動宜減少，則支出亦卽減少。此說之代表爲亞丹斯密氏。

此說所述，並非妥恰，以吾人知國家行動不盡爲消費行爲，如舉辦公共企業，建設鐵路及開鑿鑛山等均爲生產行爲，而非消費行爲，故國家之支出，非盡消費者也。

第二，生產說　主張國家之支出皆爲生產的，而非消費的，此派又可分爲四小派，然其主張國家支出爲生產的則一也。茲將此四小派分述之如左：

（1）生產力說　李斯特（F. List）著國家經濟學一書，（Das Nationals System der P. O.）主張國家一切行動之支出，對於個人皆能發生一種力量，此種力量能使各個人安心工作增加生產，卽所謂生產力是也。如教育費雖爲國家之支出，但能使人民知識提高，因而工作方法巧妙，由是而生產量增加。國防費亦如此，用以維持社會之安寧與國家之存在，因此人民得以安居樂業，從事生產，而生產力自增。生產有直接與間接之分，國家興辦企業則爲直接生產，辦教育則爲間接生產。

按上說並不周延，因爲國家之支出不能盡爲生產的，如內戰費，不但不生產，而且破壞生產。

（2）資本家生產說　德國學者狄次爾（K. Dietzel）主張國家政府之支出，與資本家投資於事業同，不過資本家只能生產有形財貨，國家除生產有形財貨外，尙能生產無形財貨。

此說亦甚謬誤，因爲國家政府並非資本家，國家政府乃政治上之名詞，資本家乃經濟上之名詞，二者本質不同，實難作比。

（3）再生產說　此說以斯泰因氏（V. Stein）爲代表，氏主張國家經費支出後，必再以個人資本之形式，而發現於國民經濟之上，卽再被生產，此種能力卽再生產力。例如國家政府各機關所用之文具等，政府支出之金錢，以購買文具而轉入文具店之手，文具店再以此收入製造文具出售。故國家之支出，非完全消費而爲再生產的。

此說亦有錯誤，假如政府以金錢購買外國武器，則金錢外流，即不能在本國再生產矣。

（4）新生產說　此說係夫勒與華格納（Sch'schaffleaffle, Wagner）主張之，大意謂國家之支出是生產的，支出後即變爲有形的財貨或無形的財貨，如開工廠即成爲有形的財貨，辦教育即成爲無形的財貨，不論其爲有形或無形，享其利者仍爲人民。

此說較爲進步，但仍不能謂完全無誤，如內戰費即不能生產財貨，完全屬於消費者是。

今將以上消費與生產二說總括批評之，國家之支出，無論其爲政治的或經濟的性質，皆非國家本來之目的，國家本來之目的，在於保持其獨立，延續民族之生存與發展，無論其支出爲生產，抑爲消費，凡與此目的相合者，即爲福國利民之支出，即應開支，否則即須節省。故吾人謂國家之支出應以福國利民爲標準，而不論其性質爲政治的或經濟的也。

第二章　公共支出之分類

第一節　財政學者之分類

關於公共支出之分類，歷來學者主張不同，茲將其主要者，略述之如下：

一、德人寇恩（Cohn）與美人蒲需音（Plehn）按經費使用後所生之利益爲標準分爲四類：

（1）利及於全國人民之支出，如教育費及國防費等是。前者可增進人民之知識，後者可保持國家之安全，與全國人民皆有利益。

（2）於特殊人有利益，但視爲於全國人民有利益之支出，如救貧費養老金等，表面上似乎於特殊人有利益，但實際上確於全國人民有利益，因國家此種支出，目的在於貧者老者各得其所，不致流爲盜寇而影響社會之安寧。

（3）於全國人民有利益，同時於特殊人有利益之支出，如司法費宗教宣傳費等，司法費本與當事人有利，

又因其與全國秩序有關，故同時亦於全國人民有利。

（4）利及於特殊人之支出，如電燈費自來水費等，於使用者有利。

按寇蒲二氏之分法，彼此界限不清，殊不科學，如司法費歸爲第三類，在蒲氏所著之財政學緒論中，將司法費分爲二部分，一部分歸之於第一類，如司法建築費是，其他一部分則歸之於第二類中，如普通司法費是。此種分法，殊難應用。又如救貧費亦歸之於第三類中，但蒲氏則列於第二類中。電燈自來水費固於特殊人有利，然在社會主義國家不收此等費用，則卽不成爲特殊利益，而爲全國人民之利益矣。

二、美人亞當氏（H. C. Adans）按支出之用途分爲三類：

（1）保護國家之支出，如國防費，警察費，司法費，保健費，（感化院收容所衛生等）。

（2）關於商務之支出，如公共營業費，鐵道建築費，電車費，自來水費等。

（3）發達國力之支出，如教育費，公共娛樂費，公共調查費，土木工程，船塢，燈塔費等。

以上分法，亦欠妥當，一種經費可置於此類或彼類，如保健費亦可置於第三類中，蓋公共娛樂費可歸於第三類，而保健費爲何不可歸入第三類耶？如公共調查費亦可列於第二類中，蓋國內外貿易之統計調查，豈非屬於商業性質耶？至於建築鐵道則爲商務的支出，而修浚運河或船塢則列爲發達國力之支出，其理由殊難令人解索。總之此種分法，既屬武斷，而又不合實際需要。

三、英人尼科拉孫（Nicholson）以支出後所生之結果分爲四類：

（1）完全不發生直接收入者，如戰費，國防費，與救貧費等。

（2）間接可利於收入者，如教育費，雖直接不能收入，但可使人民知識增多，間接有利於收入。

（3）可以發生直接收入者，如司法費支出之後，可有訴訟費之收入是。

（4）完全可以收回成本，甚或有利潤可獲者，如郵政電氣及一般公有營業等是。

此種分法，理論方面尙可，然實際上亦不適用。如我國昔日之平綏路及招商局等營業，雖可歸於第四類，但

以每年虧累甚巨，而不得不放在第一類中，再者按此分法，界限不易劃清，如國防費亦可置於第二類中，教育費以學校收費之故，亦可置於第三類中。

四、印度學者薛賚時（Shirras）以支出之重要與否分為二大類：

（1）首要之支出，即政府必須之支出，如國防費，司法費，警察費，行政費包括各部官吏俸給及津貼與征收費等，最後債務費亦屬此類。

（2）次要之支出，除首要之支出外，均屬於此類，其中包括（一）有關社會者，如教育費、公共衛生費，濟貧費，失業保險費，救荒費，（二）國營事業費，如鐵路、溝渠、運河、道路、郵政，電話，農工業研究，與地質等測量津貼，及發展空運之恩給金等，（三）其他雜費，如養老金，退稅，及返還金等。

此分法，亦欠妥當，在理論上殊有武斷處，如教育費之列入次要支出者是。夫教育為立國之大本，欲使國家強盛，必首重教育，提高人民知識程度，使有國家觀念，而後方能立國於現代，是以教育費必為首要之支出無疑，而薛賚時將其列入於次要支出中，豈教育費亦在可有可無之列歟？此著者所不解者也。

五、英國學者達爾頓（Dalton），以經費支出後有無交換物為標準分為二類：

（1）賜贈支出，即公家給於個人之賜贈或津貼，而無交換物可得，此種賜贈包括金錢或服務（如醫診，教育或軍隊警察所給與之治安幸福等），如養老金，救貧費或健康及失業保險制度下自公款而出之救濟費等皆是。

（2）代價支出，即公家購買一種貨物或勞役之支出，一切購買費以及官吏之俸給及工人之工資等皆屬之。

此種分法亦犯不確定之弊，如教育機關教員之俸給，在學校則為代價支出，而在義務教育實行之地，則即變為賜贈支出矣。又如公債付利息，自其起源觀之，則為投資之一種代價支出，如就現時觀之，則收利息者對於公家並未報以任何的現在交換物，故可視為賜贈支出。此種弊病達爾頓氏在其所著之財政學原理一書中已言之，其無法實用也明。

第二節　預算上之分類

預算上之分類，普通有（1）以經費使用之目的爲標準，（2）以時間爲標準，（3）以政府單位爲標準，（4）以經費客體爲標準，（5）以議會議定與否爲標準，（6）以經費主體爲標準等方法。茲分述之如下：

（1）以經費使用之目的爲標準，可分爲政務費，軍事費及債務費，三大類。政務費包括國務費議會費以及國防，外交，司法，實業，教育，交通，內務，財務等費。

（2）以時間之久暫爲標準，可分爲經常費與臨時費，經常費爲能預先正確預定，且每年重複發生者，如一切行政費等 臨時費，在一定時間全然不能預料，且非逐年重複發生者，如救災費，戰時費等。

（3）以政府單位爲標準，即按政府各機關之單位爲分類之分法，如分爲外交部費，教育部費，內務部費，財政部費，陸海軍部費，司法部費，農林部費，商工部費等是。

（4）以經費客體爲標準，可分人工費與物件費，人工費包括一切官吏之俸給，養老金卹金及傭備之工資等，物件費包括一切購置費修繕費等。

（5）以議會之議定權爲標準，可分爲固定費與議定費二種。前者爲依據法令或契約，國家負有支出義務之經費，如國債費，皇室費，年金及恩給金等經費，議會無討論之權，後者爲一般行政費，如陸海軍費，民政費等，須每年提出議會，議會可自由議定者是。

（6）以經費之主體分之，可分爲中央費與地方費，前者爲國家政府之經費，後者爲地方政府之經費。

以上六種方法，各國預算所採用之標準不一，以經費使用目的爲標準則爲我國，我國二十五年度預算中，即分黨務費，國務費，軍務費，內務費，外交費，財務費，教育文化費，司法費，實業費，交通費，蒙藏費，建設費，補助費，撫卹費，債務費等項，其中又各分爲經常與臨時二部。

日本預算則以政府機關爲標準，按照和十年預算，分爲皇室費，外務省費，內務省費，大藏省費，海軍省費，司法省費，文部省費，農林省費，商工省費，遞信省費，拓務省費，中分經常與臨時二部。

美國聯邦政府預算則採使用目的與機關別之二標準，如一九三四至一九三五年度之預算，分爲經常與臨時二

大門，前者包括各行政機關，立法機關，及其他獨立機關之經費，後者包括公共建築事業，農業調濟事業，緊急建築事業，財團復興事業，坦泥石河谷事業 Tennessee Valley，聯邦土地銀行事業等費。

我國機關別之分預算中，則採用經費客體標準分法，中分（甲）歲出經常門。（1）用人費用，凡俸薪津貼餉糧工資等均屬之；（2）事務費，凡交通，給養及消耗修繕等均屬之；（3）非事務費，凡利息及虧損，卹養，補助等均屬之；（4）國有營業虧空塡補費用；（5）信託管理費用等屬之。（乙）歲出非經常門，（1）有永久性之財產購置費用；（2）設定或資本增加費用，償還公債費用，預算準備金等屬之。

英國預算則採第五種分法，即分爲固定費與議定費二類，前者包括國債費，減債基金，道路基金，地方稅補助費，北愛爾蘭金庫支付金，皇室費，年金及恩給金，俸給及津貼，司法費，及固定雜費等項；後者包括陸軍費，空軍費，海軍費，民政費，關稅國稅局費，及郵政局費等項。（見英國一九三四至一九三五年度預算）

第三章　主要支出之分析

第一節　政務費軍務費及債務費

一、政務費

(1)國務費　我國國務費，包括國民政府五院等機關所需之一切費用，相當於其他各國之元首費或皇室費。通常學者主張此種費用不可節省，蓋因元首或皇室居一國之至尊，官邸須堂皇壯麗，藉以引起人民之信仰與尊敬心；然筆者頗不以此說爲然。夫現代人民所望於政府者，爲謀國家民族之福利，如倒行逆施，雖官邸壯麗，亦絕不能引起人民之信仰，毛茨土堦，猶歌堯舜之聖德，何在官舍之堂皇乎？

(2)議會費　包括議員及議會中官吏之俸給，以及建築物與事務等費用，在民主國家多有之。其主要者，爲議員之費用。關於此種費用，歷來學者中有二主張，一、不給薪主義，認爲議員各有職業，出席議會畢，仍可處理己務，故不應給薪；二、給薪主義，因現代議會中有工人，因參加議會而停付工資，足以影響其生活，故應給

薪。關於給薪之辦法中，又分爲歲費主義與日給主義，前者給年薪，但其弊在於議員開會時不出席而坐支薪俸，後者按出席之日期支給薪俸，弊在開會時故意延長日期，以期多支薪俸。過去德國曾採折衷主義，卽原則上仍採歲費主義，如缺席則卽按月扣除一定之金額。

（3）內務費　包括警察衛生救貧等費，此種費用隨文明之發展而增加，外國各城市，皆有保健救貧等設施。關於救貧費學者有主張免除者，英人馬爾薩斯認爲貧人如加救濟，則以飽暖而結婚，而生子女，於是貧人益增，氏在英曾反對救貧律，卽據此理由。德人高申（Gossen）謂貧人多子故貧，此乃縱慾之自然懲罰，救之何有？兩氏之意見均甚殘酷，夫今日貧窮之原因，多在於社會制度不良，或無人援引，而缺乏就業之機會，或缺少資本，致失治富之途徑，其原因在於制度，絕非個人之過，如貧而不救濟，勢必影響社會治安，但救濟時宜注意救濟方法，不可使之坐食，以工代賑，則爲方法之優者，此種救貧支出，其他國家有以之屬於社會事業費內者。

（4）外交費　包括外交部及駐外領事館等經費及對外活動各費。外交官代表國家，故使館宜莊嚴宏壯，使異國人望而起敬，因而重視其國家，至外交官之服裝儀容，交際費等均應充分供給，力事講究，不可節省，同時對外國國情之調查，需費亦巨，國際關係愈複雜，此種費用亦愈多。

（5）財務費　包括財政部及其所屬各財務機關，各征收機關等經費，此費宜節省，駢枝機關宜裁併，冗員宜淘汰，使征收費竭力減少，以便增加國庫收入，減輕人民負擔。

（6）教育文化費　凡一切教育機關，學校博物院美術館圖書館等經費均屬之。其中主要者爲國民教育，兒童由六歲起，應由國家授以義務教育。至於國民教育以上之專門教育，則有二種主張：一派主張宜自費，蓋專門教育乃個人爲己身取得生活之技能，與國家無關，故無須由國家供給，現今資本主義國家中多持此種觀點。其他一派主張無論何等教育皆宜行義務教育制，因教育機會應均等，卽貧家兒童亦可上進，不然受高等教育者均爲富家子弟，而富家子弟之天才不見得高於貧家子弟，故爲免除掩沒天才起見，教育機會非均等不可，現行此制度者爲蘇聯。

（7）司法費　凡司法部法院及監獄等經費均屬之。初民時代，部落中有爭執時，則由酋長裁判之，及國家發

達，則裁判事項屬於法院。人類知識發展，則權利觀念日重，故爭執之事愈多，法院為維持安寧秩序，必不可少，故此種費用亦有逐漸膨脹之勢。

(8)實業費　包括農林業試驗場，商品陳列所，國際貿易局，工業試驗所等機關之經費，以及保護與獎勵實業之發展等支出均屬之。關於此種支出，於工業幼稚國家尤為必要，蓋以外國已長成之工業物美價廉，與本國成本高而品質劣之工業競爭，則後者未有不失敗者，如我國過去紗廠之倒閉，即因是也。苟國家施以保護或獎勵，則本國工業出品可獨佔本國市場，如是則不但可免金錢外流，而且本國工人因工廠之林立，亦可藉此謀生。故此種費用在幼稚工業國家必多，如工業已長成，則費用即逐漸減少矣。

(9)交通費　包括鐵路公路郵電及航政等支出。一國文化之提高與經濟之開發均有賴於交通，故此項費用決不可少，且有逐漸增加之趨勢。我國預算中所列之交通費僅包括交通部鐵道部與其所屬及所營不含營業性質之各機關及事業之支出，至於公路航運工程等項則包括建設費內，而電政郵政航政之建設則又包括於國有營業資本之支出中，此分法大有不清楚之感。

(10)撫卹費　凡文武官吏兵警等各項撫卹金均屬之。英國之年金恩與給金，即屬於此種。在經濟發達國家將此費與勞動保險費失業介紹及救貧等支出，均包括於社會事業費中。

二、軍事費

軍事費亦名國防費，包括海陸空軍之支出。此項支出之多少隨國情而不同，若一國地處偏僻，與他國之接觸少，或四鄰多弱國，無國防設備之必要，則此種費用即少；若一國與強國或嗜侵略之國為鄰，則國防費必多。近世紀以來國際情形複雜，各國之接觸日多，則此項費用日增。按經濟觀點言之，國防費似乎浪費，但若國無國防，一旦受他國之侵凌，則人民不能安生，焉能從事生產？故此種費用為今日不可節省之支出。

三、債務費

各國為收入之不足，多募債以抵補之，募債須償還，不但還本尚須付利，故有此項支出。近世各國政事日繁，

戰爭頻仍，故不得不借募債以應支出，於是債務費日增。如借債用於生產事業，則收益足付本利而有餘，如用之於消費，則結果增加人民負担，如負債愈久，則付利愈多，而付担愈重，故此種債務宜少借為妙。國債分為內債與外債二種，如為內債，則利息之付給，仍於本國境內，則負担尚不較重，如為外債，每年債務國須付出若干資財於外人，則負擔即較重矣。

今舉我國二十五年度預算，以明各種歲出之眞相如下：

科目	預算數	百分比
黨務費	五、四一九、〇八〇	〇・五五
國務費	一五、五三五、一三〇	一・五七
軍務費	三二二、〇一九、二〇〇	三二・五〇
內務費	八、八三六、五二〇	〇・八九
外交費	九、六九〇、二三四	〇・九八
財務費	六四、五一五、五六六	六・五一
教育文化費	四四、三三九、九六二	四・四八
司法費	三、二四〇、八九八	〇・三三
實業費	四、二二六、四四七	〇・四三
交通費	四、八三五、七三四	〇・四九
蒙藏費	二、三二〇、七六六	〇・二三
建設費	五三、一一〇、二二一	五・三六
補助費	一〇五、八一六、〇〇〇	一〇・六八
撫卹費	五、六六四、七〇四	〇・五七

債務費	二三九、〇三七、九〇八	二四・一三
國有營業資本支出	九六、三三七、七二〇	九・七二
第二預備費	五、七一二、三六〇	〇・五八
經常臨時合計	九九〇、六五八、四五〇	一〇〇・〇〇

由上表可知我國中央歲出最多者爲軍務費，佔總歲出百分之三二・五，次爲債務費佔百分之二四・一三，再次爲補助費佔百分之一〇・六八。如按吾人以上分法歸納之，則政務費約佔百分之四十餘。

其次再舉一九二七年各國之預算，以便知其支出中之概況：（單位一千）

	總數	行政費	%	軍事費	%	國債費	%
英國	八三三、六三九鎊	四二一、五二四	50	一一五、一一五	14	三〇五、〇〇〇	36
美國	三、五七二、〇四九美元	一、五六〇、三四八	44	六九三、五四三	19	一、三一八、一五八	37
法國	三九、五四一、四四四法郎	一〇、九四七、五〇二	28	六、八六七、〇六一	17	二一、七二六、八八二	55
德國	九、二一三、八五四馬克	八、〇〇七、四八四	88	六三一、〇五〇	7	四九三、三二〇	5
意國	二一、八二六、三五六里拉	一〇、七六九、〇二八	49	四、六九六、〇二九	22	六、三六一、三〇八	29
日本	一、七五八、九七〇日元	九九九、八七一	56	四六八、七六三	27	二九〇、三三六	17

由上表可知一九二七年度各國預算中，行政費以德國爲最多，佔其總預算數百分之八十八，其次爲日本佔百分之五十六，第三爲英國佔百分之五十。軍事費以日本爲最多，佔其總預算數百分之廿七，其次爲意大利佔百分

之廿二，第三爲美國佔百分之十九。國債費以法國爲最多，佔其總預算數百分之五十五，其次爲美國佔百分之三十七，第三爲英國佔百分之三十六。

第二節　人工費與物件費

一、人工費

人工費包括官吏與其他公務員之俸給養老金及撫卹金以及雇傭工人之工資等，茲分述之如左：

（一）俸給　官吏與其他公務員爲國家服務，不能不與以報酬以維持其生活，此種報酬即謂之俸給。俸給之支付應以維持官吏身分地位之生活爲標準，不可過低，因過低足以減少其服務之興趣與效率，但亦不可過高，因過高足以增加國庫之負擔。同時俸給須以職位之高下與任職之年限而不同。職位高則俸給亦高，以其職位高，負責重，而其地位欲望亦高之故；年限長者，則俸給多，用此法使任職者前途有所希望而安心服務。普通辦法即將同一官職分爲數級，每經過一定年限可進級領俸。依民國二十二年九月二十三日政府公佈之修正各部職員等級表之規定，我國政府公務員共分爲四等三十七級，四等者即特任、簡任、薦任及委任是，特任祇一級，簡任分爲八級，薦任分爲十二級，委任十六級，共三十七級，其俸給之規定如下：

等級	特任	簡任	薦任	委任
一級	八〇〇元	六八〇元	四〇〇元	二〇〇元
二級		六四〇	三八〇	一八〇
三級		六〇〇	三六〇	一六〇
四級		五六〇	三四〇	一四〇
五級		五二〇	三二〇	一三〇
六級		四九〇	三〇〇	一二〇
七級		四六〇	二八〇	一一〇
八級		四三〇	二六〇	一〇〇
九級			二四〇	九〇
十級			二二〇	八五
十一級			二〇〇	八〇
十二級			一八〇	七五
十三級				七〇
十四級				六五
十五級				六〇
十六級				五五

英國公務員共分五級，第一級爲行政級，本級又分爲甲乙兩等，乙等年俸自一百鎊起至五百鎊爲止，甲等年俸自七百英鎊起至一千鎊爲止。第二級爲執行級，其中亦分爲甲乙兩級，乙等年俸自一百鎊起至四百鎊爲止，甲等年俸自四百鎊起至五百鎊止。第三級爲書記級，其中亦分爲甲乙兩等，乙等年俸自六十鎊起至二百五十鎊爲止，甲等年俸自三百鎊起至四百鎊爲止。第四級錄事級，每週薪給十八先令至每週三十六先令爲止。第五級爲打字及速寫級，打字員之薪給每週二十二先令至每週三十六先令爲止，速寫員之薪給自每週二十八先令起至每週四十六先令止。以上各級均按年增薪。

美國公務員，據一九二三年之規定，分爲五級，（一）職業及科學事務級，中分七等，年薪自美金一八六〇至七五〇〇元。（二）準職業事務級，中分八等，年薪自美金九〇〇元至三〇〇〇元止。（三）文書行政財務事務級，中分十四等，年薪自美金一、一〇〇元至七、五〇〇元。（四）保管事務級，共分十等，年薪自美金六〇〇元至三〇〇〇元。（五）機械文書事務級，中分五等，每小時美金四角五分至每年美金三、六〇〇元止。

德國據一九二七年之規定，共分十二級，每級復分爲若干等，並規定最高限度及最低限度之薪額，依服務年限增加，除基本薪俸外，政府對公務員得依法支房金。公務員若有未滿二十一歲子女，每月得增領二十馬克，每二年增薪一次，至各級最高額爲止。

（2）養老金　公務員因疾病或年老而不能執行職務退休時，應給予養老金。此制保障公務員之生活，使其安心供職，因而工作效率得以增加。同時公務員以生活既有所保障，亦不必貪贓舞弊，爲將來着想，於是吏治道德得以提高。關於養老金之支付有由國庫負擔，與由官吏平時薪俸扣除定額爲將來退休之用者。前者如英比等國，後者爲德法美等國行之。我國亦採前法，據民國三十二年十一月八日國府公布之公務員退休法第五條規定，公務員有下列情形之一者，給與年退休金：一、任職十五年以上，已達聲請退休年齡（六十）而聲請退休者，二、任職二十五年以上，成績昭著，而聲請退休者，三、任職十五年以上，已達命令退休年齡（六十五）而命令退休者，四、任職十五年以上，心神喪失或身體殘廢致不勝職務，而命令退休者，五、因公傷病，致心神喪失或身體

殘廢，不勝職務而命令退休者，此項公務員如任職未滿十五年者，其領受年退休金額以滿十五年論。又第七條規定，退休金之數額，按公務員退職時之月俸額合成年俸，依下列百分比率定之：一、任職十五年以上二十年未滿，聲請退休者：百分之四十，命令退休者，百分之五十。二、任職二十年以上二十五年未滿，聲請退休者 百分之四十五，命令退休者，百分之五十五。三、任職二十五年以上三十年未滿，聲請退休者，百分之五十，命令退休者，百分之六十。四、任職三十年以上聲請退休者，百分之五十五，命令退休者，百分之六十五。長警聲請退休或命令退休者，其領退休金，除依前項規定外，再加百分之十。

英國公務員之養老金制度，始於一八三四年，凡公務員服務滿十年以上，其年齡達六十歲至六十五歲者。得享受年金，如服務滿十年以上依照退休法規退職時，可領一次獎金及養老金，獎金之額數，係以其服務年數乘其年俸三十分之一，年金額數係以其服務年數乘其年俸八十分之一。

美國一九二〇年公布，於一九二六及一九三〇年修正之退休條例之規定，公務員應各捐其薪額百分之三點五，作爲養老基金。服務期限爲十五年，至於退休年齡一般公務員爲六十八歲。養老金之決定係以其服務年限及平均薪額爲基礎。至退休年齡前因公致病，或受傷不能繼續工作者，亦得享受養老金之待遇。

德國國家吏治法中規定，服務滿十年以上，因心體衰弱而退職者，得由政府支給年金 其年金數額爲其原薪之百分之三十五，嗣後每多服務一年，其年金即增多其薪額之百分之二，增至二十五年後，每多服務一年其年金即增多其薪額之百分之一，年金額最大限度不得超過原薪百分之八十。

（3）撫卹金　公務員因公死亡或積勞成疾致死者對其遺族得支付撫卹金。據民國三十二年十一月八日國府公佈之公務員撫卹法第三條規定，公務員有下列情形之一者，給與遺族撫卹金：一 因公死亡者，二、在職十五年以上病故者，三、依法領受年退休金中而死亡者，前項第一款之公務員如任職未滿十五年者，關於遺族年撫卹金之給與，以滿十五年論。又第五條規定，遺族年撫卹金按公務員死亡時或退休時之月俸額合成年俸，依下列百分之比率給與之：一、在職十五年以上二十年未滿，百分之三十，二、在職二十年以上二十五年未滿，百分之三十五，

三、在職二十五年以上三十年未滿，百分之四十，四、在職三十年以上百分之四十五。長警之遺族年撫卹金，比照前項規定再加百分之十。第九條規定，支給遺族卹金，自該公務員亡故之次月起至下列事實發生之月止：（一）其妻亡或改嫁，（二）子女已成年，（三）其孫暨孫女或弟或妹已成年，（四）殘廢之夫或殘廢之成年子女能自謀生或亡故時，（五）其父母祖父母亡故。

英國規定如公務員死亡則以其年俸四分之一，逐年給付其妻，如另有遺孤，則每一子女加給以死亡者之妻所得數目之六分之一，至其子女達於十八歲時爲止。

二、物件費

政府執行政務所需用之用品　物料及設備等，大之如土地，建築物或軍艦等，小之如日常使用之紙張文具等，或由國家購買，或由國家自己生產。關於此類物品之獲得有由政府集中處理者，亦有由政府各機關自行處理者，前者謂之集中制度，後者謂之分散制度。

（一）集中制度，英國行之，英國於工事特設公共土木建設局Office of works and public Buildings關於軍事外之一切建築均歸其承辦。此外又有一文具局 Stationary office 辦理政府一切文具之供給及印刷事項。此種集中制度有下四種利益：（1）事權統一，責任集中，無重複浪費之弊，（2）各機關之用人可因之減少，故經費可以節省，（3）物件之貯藏保管運輸及分配物品趨於簡單化，（4）大宗採購，因之價格便宜。但其弊也，即集中過甚，則供給物品者與用物者距離太遠，結果用物者，常有緩不濟急之感。

（二）分散制度，美國行之，此制弊在不統一，易浪費國幣。

此二制度，自以集中制爲優。我國則採用分散制　惟於抗戰時期，各機關對外購料則統由中央信託局辦理。

通常政府所用之物品或建築，除自己生產外，多由購買或招請私人辦理而來。至於購買或招請私人多用招標辦法，蓋此法使各商號均有承標之機會，政府易得品質佳而價格廉之貨物。

一、經常費與臨時費之區別

經常費者，卽一年度反復發生若有常規之支出也，如一般行政費等是。臨時費者，卽一年或數年度內所需之經費，不必年皆有，規發現者，如建築費戰爭費等是。此種分法爲一般學者之通說，而各國在預算上幾均採用之，然在理論上亦不無可振之處，如戰艦之重修，依此種分法，可視爲臨時支出，但細查之實有不然者，夫國家對於戰艦之修築必先有一定之計劃，如每十五年改修一次，意卽廢棄舊艦，重修新艦，在此十五年內，應將其修築之經費按年分配，在第二個十五年又復如是。故此等支出絕不可以臨時支出視之。因此德國萊比西大學教授穆爾 Moll 按此義將支出分爲以下四種：（註一）

（1）經常的，有規則的，每年反復發生的支出，如官吏薪俸等。

（2）非常的無利的支出，如戰爭費等。

（3）經常的一次的支出，如官廳建築費，船隻之重修費之分配於數年等是。

（4）非常的有利的支出，如鐵路之新建或擴充等費。

查我國預算每項目均分爲經常與臨時二部，此制係仿日本，於理論上殊屬不合。

二、經常費與臨時費充當之原則

一般通說謂經常費由經常收入充當之，如行政費之由租稅充當者是，臨時費由臨時收入充當之，如戰爭費之由公債充當者是。其所以如此者，總其理由不外以下二種：（1）免除經費無著，蓋經常費支出有定數，如以有定額並可以預期之經常收入充當之，則經費有著，而政務可繼續進行，不致陷於停頓，此經常費之宜由經常收入充當之理由也。（2）可以應急需，臨時支出如戰爭費等，需款急迫，且數額甚大，非有定期之經常收入所能抵補，故非用收入迅速而數額大之臨時收入充當之不可，此臨時費之宜由臨時收入充當之理由也。

然以上原則及理由雖爲一般財政學者所公認，不過其中細目亦有意見不同者，如穆爾關於此點，則分爲四大原則：

(1)經常有規則的支出，由經常收入充當之，如一般行政費即可由租稅或其他經常收入充當之。

(2)非常無利的支出，即純粹臨時的支出，如戰爭費等，由經常的收入充當之。

(3)經常一次的支出，如官廳建築費，船隻之重建費等，由經常的收入充當之。

(4)非常的有利的支出，如鐵路之修築，運河之開浚等，則由臨時收入（借債）充當之。

關於第二項原則，穆爾氏主張用經常收入如租稅等充當臨時支出之戰費，與德國其他學者之主張不同，蓋彼見於戰費之充當，通常雖多由發行公債而來，然公債之付息與還本仍由征稅之經常收入而來，同時彼對於發行公債爲充當戰費之辦法，亦認爲不妥，以借債付息適足以增加人民之負擔耳。（註二）

然穆爾氏主張以租稅等經常收入充當戰費之說，實屬太走極端，以戰爭一起，需款孔急，誠非收入緩慢之租稅所能濟事，故發行公債實有迅速之利。但如戰事延長，需款太多，全依公債不但銷售不易，且有引起通貨膨脹物價騰貴之危險，故不能不用租稅以濟之。如謂借債付息適足增加人民負擔，戰爭乃國家民族存亡之秋，何暇計及此區區之負擔耳。

（註一）B. Moll—Lebrbuck der Finanzwissenyschaft, P. 109

（註二）Moll—ibid. P. 110

第四節　中央費與地方費

一、中央費與地方費劃分之標準

中央費與地方費劃分，因國家政治之組織而不同，在中央集權之國家，一切職務多歸中央辦理，故地方費少，而在地方分權之國家，則地方費較多，不過在理論上其劃分之標準有三，茲述之如左：

(1)以利益爲標準，即公共職務之關於全國人民利益者，應歸諸國家，公共職務之屬於地方利益者，宜歸諸地方。但有時事務之性質，屬於工程浩大，需費甚巨者，則雖僅利及地方，仍宜由國家舉辦。

(2)以技術爲標準，公共職務之需要精密監督者，應歸於地方。因此種事務如歸中央辦理，誠恐鞭長莫

及，若由地方辦理，則監督較易，而易於成功。

（3）以行動爲標準，凡行動之需要統一者，宜歸中央，凡行動之宜於因地制宜及分別處理者，應歸地方。例如國防之建設，由中央政府擔任爲宜，即在地方權限較大之國家，其對外交涉及海陸等之設備，亦宜歸國家。爲一致及經濟之利益，郵政須歸中央統轄。至於貨幣之鑄造，度量衡之設置，以及與國家貿易有關之機關亦宜如此。地方所負之職務，如自來水、電燈、衛生、警察教育等，此等職務隨地方情況而異，如歸國家負担，殊不適宜，亦不經濟。然此非謂地方管理不善，而國家亦毫無過問之權也。善哉英儒米爾（J.S. Mill）有言曰：「假如國家之某部分因警察管理之不善，成爲盜匪及墮落之淵藪，而國家之其它部分，能謂毫無關係乎？假如因監獄設備之惡劣，犯人逃往它區，而法庭擬加重其罪，或赦免無罪，對於國家之其它部分能謂毫無關係乎？」（註一）又如某地方衛生設備太壞，則有害公共健康，其它地方則不能坐視無關，以疾疫之傳佈，則無地域之限界也。因此教育之利益，亦不限於地域，如國家欲保持其文化最低的水準，中央之統制與財政之協助，均爲必要也。（註二）

二、各國中央費與地方費之分配

中央與地方經費之分配，各國不同，茲據薛賚時（F. Shirras）所著之財政學新論一書所載，各國中央與地方經費之百分比如下表（註三）

國別	年別	中央	省	地方
美國本部	一九二一	七一	……	二九
印度	一九二一	五七	三二	一一
澳洲	一九二一	三九	五三	八
紐西蘭	一九二一	七二	……	二八
南非洲	一九二〇	五六	二〇	二四
加拿大	一九二一	七五	二五	……

法　國	一九二〇	八九	……	一一
美　國	一九二二	五〇	一五	三五
德　國	一九二一	九五	五	……

觀上表則知世界各國，除澳洲外，中央政府經費實佔歲出之大部分，此蓋一則因中央政府必須舉辦為國家統一上所必要及規模遠大之事務，例如國防，即其明例；二則因中央政府登用才高祿厚之官吏，為地方政府所常無有。因此二故，是以中央之支出較大。

茲將日本中央與地方經費之分配，列表如下：（單位千日元）（註四）

年度	中央	百分比	地方	百分比
一九二七	一、七六五、七二三	五一	一、六〇五、九五三	四九
一九二八	一、八一四、八五五	五二	一、七三二、九五四	四八

日本地方經費包括道府縣市，町村及水利組合等之支出。其中項目有教育費、土木費、公債費、電氣瓦斯事業費、衛生費、警察費、勸業費、役所及役場費、社會事業費等。

我國中央與地方經費之比例如何，苦無可靠統計可查，茲檢廿五年度之統計，作一大概之觀察如下：

中央歲出預算	九九〇、六五八、四五〇元
各省歲出預算	三四五、七七五、〇七八元
各市歲出預算	六四、九一八、四六五元
各縣歲出預算	一四二、二九三、四一二元

以上統計中省份只有十九省，直隸中央之十市，及十九省中之縣數。按此統計中央支出約佔百分之六十八，地方支出約佔百分之三十二。至於地方支出中包括黨務費、行政費、司法費、公安費、財務費、教育文化費、實業費、交通費、衛生費、建設費、地方實業資本支出、協助費、救卹費、債務費、及預備費等項目。

民國三十年十一月八日國府明令公佈改訂財政收支系統實施綱要，將全國財政分爲國家財政與自治財政兩大系統，國家財政包括原屬於國家及省與直隸於行政院之市之一切收支，自治財政以市縣爲單位，包括市縣之一切收支。關於支出之劃分屬於國家者有：（1）政權行使支出，（2）國務支出，（3）行政支出，（4）立法支出，（5）司法支出，（6）考試支出，（7）監察支出，（8）教育及文化支出，（9）經濟及建設支出，（10）衛生及治療支出，（11）保育及救濟支出，（12）營業投資及維持之支出，（13）國防支出，（14）保安支出，（15）外交支出，（16）僑務支出，（17）移殖支出，（18）財務支出，（19）債務支出，（20）公務人員退休及撫卹支出，（21）損失支出，（22）信託管理支出，（23）補助支出，（24）其他支出。屬於自治系統者有：（1）政權行使支出，（2）行政支出，（3）立法支出，（4）教育及文化支出，（5）經濟及建設支出，（6）衛生及治療支出，（7）保育及救濟支出，（8）營業投資及維持之支出，（9）保安支出，（10）財務支出，（11）債務支出，（12）公務人員退休及撫卹支出，（13）損失支出，（14）信託管理支出，（15）協助支出，（16）其他支出。

此次改訂，將過去省之支出，併入國家支出中，省爲中央之代表，中央事務委託其辦理。但國家事務中，何者爲中央事務？何者委託各省代管？自治系統之中，何者爲縣事務？何者爲鄉鎮事務？皆應明白規定，得辦事免相推諉，及業務重複之弊，而此次改訂，關於支出部份仍係籠統規定，項目之重複，權責之不清，爲其最大缺點。

（註一）見J. S. Mill—Representative Government

（註二）見Silverman--taxation P. 271—274

（註三）見薛賫時財政學新論第十章

（註四）見汐見三郎財政統計第三表及第十八表

第四章　公共支出膨脹之法則

現代各國支出有逐年膨脹之趨勢，此趨勢由各國之事實歸納而來，德國學者勞學（Roscher）稱之爲支出膨脹之法則，華格納（Wagner）寇恩（Cohn）等附和之，遂成今日財政學上之定論。茲爲明了其內容起見，將各國支出膨脹之事實及其原因，分述之如下：

一、各國支出膨脹之事實

茲爲明了各國支出膨脹之事實，將各國支出之統計列表如左：（單位一千）

年度	英國	美國	法國	意大利	德國
	鎊	美元	法郎	里拉	馬
一八九〇	八六、〇八〇	四五六、三〇〇	三、二六七、九〇〇	一、八九七、六〇〇	一、六三三、五〇〇（一八九五）
一九一〇	一五八、九四〇	七二六、六〇〇	四、三二一、九〇〇	二、四六六、四〇〇	三、三二六、四〇〇
一九一三	一九七、四九二	七〇〇、二五四	五、〇六六、〇〇〇	二、一二九、一二八	三、五二〇、九〇一
一九一四	五六〇、四七二	一〇、二六三、〇〇〇	一〇、二六三、〇〇〇	五、九五四、三〇五	九、六五〇、五九二
一九一五	一、五五九、一五八	七二四、四九二	六〇、九二三、〇〇〇	三、七二一、六九五	二六、六六八、九八四
一九一六	二、一九八、一一二	一、二四七、八九八	三二、九四四、〇〇〇	三、七七五、六七九	二八、七七九、五二六
一九一七	二、六九六、二二一	八、九六六、五三二	四一、六七八、〇〇〇	二六、六五五、五六九	五三、二六一、三四七
一九一八	二、三七九、三〇二	一五、三六五、三六二	五四、五三六、〇〇〇	三三、四七〇、二〇四	四五、五二三、六七二
一九一九	一、六六五、七七二	六、一四一、七四五	五〇、八二六、〇〇〇	二八、一七一、二九六	五四、八六七、〇二八
一九二〇	一、一九五、四二七	四、四六八、七一三	五三、〇五一、〇〇〇	三一、〇二四、二九一	一三五、三三五、七一八
一九二二	一、〇七九、一八六	二、三七四、七五八	四九、三〇九、〇〇〇	三三、二四〇、四九四	三五〇、三九九、八八五
一九二九	八五〇、〇〇〇	三、三〇〇、〇〇〇	四九、九六九、〇〇〇	一〇、六六八、〇〇〇	一〇、八八七、〇〇〇
一九三二	八六二、〇〇〇	四、〇〇〇、〇〇〇	四一、〇八九、〇〇〇	三、七六七、〇〇〇	八、二二九、〇〇〇

一九三三	七七九、〇〇〇	五、九〇〇、〇〇〇	五〇、四七八、〇〇〇	二四、六〇九、〇〇〇	五、九二七、〇〇〇
一九三四	七六二、〇〇〇	四、三〇〇、〇〇〇	五〇、一六三、〇〇〇	二〇、六四〇、〇〇〇	六、四五八、〇〇〇

由上表可知英國於一八九〇年支出總額不過爲八千六百零八萬鎊，至一九二〇，則爲十一萬九千五百四十二萬七千鎊，增加指數爲1388.74%，一九三四年爲七萬九千二百萬鎊，增加指數爲920.08%，美國於一八九〇年支出總額爲四萬五千六百三十萬元，至一九二〇年則爲四十四萬六千八百七十餘萬元，增加指數爲979.36%，一九三四年爲四十三萬萬元，增加指數爲942.56%。法國於一八九〇年支出總額爲三十二萬八千七百九十萬法郎，至一九二〇年則爲五百三十萬零五千一百萬法郎，增加指數爲1613.52%，一九三四年爲五百零一萬六千三百萬法郎，增加指數爲1525.68%。意大利於一八九〇年支出總額爲十八萬七千九百六十萬里拉，至一九二〇年則爲三百一十萬零二千四百餘萬里拉，增加指數爲1650.57%，一九三四年爲二百零六萬四千萬里拉，增加指數爲1098.10%。德國於一八九五年支出總額爲十六萬二千二百五十萬馬克，一九二〇年則爲一千三百五十二萬一千五百七十餘萬馬克，增加指數爲8339.95%，一九三四年爲六十四萬五千八百萬馬克，增加指數爲398.02%。

我國支出預算，過去二十餘年來亦有繼續增加之趨勢，民國二年之支出爲六萬四千餘萬元，此數以革命後各種善後借款均行列入，故不能依之爲正常標準，民四則爲三萬五千餘萬元，以後逐年增加，民十二竟達五萬六千餘萬元，及國民政府成立，支出更日見增加，民十七爲四萬三千餘萬元，至二十一年則增至七萬八千餘萬元，如與民二支出較之，則增加兩倍餘，至廿五年則增至十三萬三千餘萬元，約當民二支出之四倍，玆爲淸楚起見，將我國歷年支出數額，表列於下：

我國歷年支出數(單位元)

年度	支出數額
二	六四二、二三六、八七八
四	三五一、〇二四、〇三〇

六	四七二、八三八、五八四
八	四七五、七六二、八八八
一二	五六八、四九六、二六〇
一四	三〇九、六五八、四八六
一七	四三四、四四〇、七一二
一八	五九三、〇〇五、八七二
一九	七一四、四六八、一四四
二十	六八二、九九〇、八六四
二十一	七八〇、〇〇〇、〇〇〇
二十二	七五三、一五八、七〇一
二十三	一、二五八、六九一、八五七
二十四	一、〇八六、〇四九、二九八
二十五	一、三三四、八七三、二九〇

（註）以上數字二十一年度至二十五年度爲修正預算數，見中華民國統計簡編第一百表。

二、公共支出膨脹之原因

現在各國支出膨脹之原因，總括之，不外以下八種：

（1）軍事費之增加　此費隨經濟之發展而增加，在漁獵時代，聚民禦侮，以漁獵之器具爲武器，故無軍事費之可言；及農業時代，國家禦侮之組織，漸趨完善，於是支出漸多；至工商業時代，科學發達，武器進步，出奇創新，需款極鉅，加以資本主義發展結果，列強互爭市場，皆以武力爲後盾，於是軍事費更增。茲將各國軍事費之統計列下，以資證明：

近年主要國家軍事費增加表(單位百萬)

國別	(一九二九——三〇)總預算	軍費	軍費%	(一九三二——三三)總預算	軍費	軍費%	(一九三三——三四)總預算	軍費	軍費%	(一九三四——三五)總預算	軍費	軍費%
德	一〇、八八七馬克	九七六	八·九	八、二二九	八六五	一〇·五	五、九九七	八七九	一四·八	六、四五八	一、三七三	二一·〇
日	一、七七元	五〇三	三一·九	一、八五〇	六九七	三七·六	二、二三九	八五二	三八·九	二、一四〇	九三七	四三·七
英	八五〇鎊	一一三	一三·九	八六二	一〇三	一二·〇	七七九	一〇八	一三·九	七九二	一一四	一四·五
美	三、三〇〇元	八二三	二五·〇	四、〇〇〇	八〇〇	二〇·〇	三、九〇〇	八六六	二二·八	四、三〇〇	八四一	一五·七
法	四九、九六九法郎	一〇、九六九	二一·九	四一、〇八九	九、九六五	二四·〇	五〇、四八七	一一、四四七	二二·二	五〇、一六三	一一、一八七	二二·三
意	二〇、六六八里拉	四、九九九	二四·〇	二一、七六七	五、一九三	二四·〇	二四、六〇九	四、五八四	一九·〇	二〇、六四〇	四、二九九	二〇·八

此表見一九三六年國聯年鑑

(2)公債費之增加　國家因種種設備之擴張，每年入不抵出，結果祇有發行公債以資彌補，但公債發行愈多，則所付利息之數亦愈多，故現代各國公債均增加，茲爲辭明起見，將各國債務之情形，列表如下：(單位百萬)(註一)

年度	美國	英國	法國	德國	意國
一九〇〇	二、一三六美元	七六〇鎊	三〇、〇五五法郎	一二、九五〇馬克	一二、六四五
一九〇五	二、二七四	七四三	三〇、四六〇	一五、二〇四	一二、四四八
一九一〇	二、六五二	六八五	三二、五四二	一八、三九四	一三、〇七七
一九一四	九六九	七〇六	三四、一八八	五、一五七	一五、七六六
一九一九	二五、二四五	七、四八一	一四七、四七二	一五六、四五二	七九、四一九
一九三四	二七、八七五	七、八五九	四五九、七四五	一一、七〇六	一〇三、四七七

）人口之增加　過去百年間，世界人口之增加甚鉅，美國人口增加十倍，英國及日本增加三倍，俄國增加四倍，德國增加二倍半，國家人口既多，則政府之事務亦增，例如教育衛生交通之設備以及維持治安等機關必須加多，因此政府之支出隨之增加。

（4）民主政治之發展　民主思想發展，則地方自治盛行，於是地方自治機關加多，政府對地方之補助費亦增，例如英國於一九一四年度政府對地方之補助費計三千七百萬鎊，一九二八年度竟增至一萬零一百萬鎊　約增三倍，此亦使英國政府支出膨脹之原因也。（註二）

（5）貨幣價值之低落　貨幣之購買力，因其價值低落而減少，於是物價提高，因此使國家經費不得不益有膨脹之趨勢，茲將一九一三年度至一九三四年度各國批發物價指數表列下，可知物價增高之趨勢，藉窺幣值變動之情形。（註三）

年度	美國	德國	法國	意國	英國	日本
一九一三	一〇〇	一〇〇	一〇〇	一〇〇	一〇〇	一〇〇
一九二五	一四八	一四二		六四六	一六〇	二〇二
一九二六	一四三	一三四	六九五	六五四	一五〇	一七九
一九二七	一三七	一三八	六四二	五二七	一四四	一七〇
一九二八	一三九	一四〇	六四五	四九一	一四二	一七一
一九二九	一三七	一三七	六二七	四八一	一三四	一六六
一九三〇	一二四	一二五	五五四		一一三	一三七
一九三一	一〇五	一一一	五〇二	三四二	九八	一二二
一九三二	九三	九七	四二七	三一〇	九五	一二二
一九三三	九五	九三	三九八	二八三	九四	一三六

一九三四　一〇七　九八　三七六　二七六　九六　一三四

（6）公營事業之發達　現代各國公營事業日趨發達，如鐵路、礦山、自來水、電車、電燈等均由官家經營，其間雖可獲利，然而支出亦因之增加焉。

（7）社會救濟事業之發達　資本主義發展之結果，財富集中，而貧者亦日衆，為矯正此弊起見，於是對社會事業不能不竭力擴充，如救貧院、養老院、殘廢院之設置，以及失業之救濟，在在需款，因此使國家之支出亦為之增加。今再以英國為例，於一九一四年度關於養老金及失業保險之支出，僅計二千五百萬鎊，而於一九二八年度，則增至一萬三千四百萬鎊，較前增加五倍。（註四）

（8）行政機關配備之不當與行政效率之減低　行政機關配備失當，有時使機關重複，權限不清，易致支出浪費。加以辦事人員行政效率太低，以致人員加多，辦事者責任心薄弱，視公款非自己家物，虛靡之處必多，至若貪污舞弊，漏卮益大，欲支出之不膨脹，豈可得乎？

（註一）一九〇〇、一九〇五、一九一〇統計取自小林丑三郎財政學第十三章，一九一四、一九一九、一九三四，統計取自Lutz-Public Finance P. 715

（註二）Comstock-Taxation in the moderm state 1429 P.16

（註三）Statistical yearbook of the League of nations—1934—35 P. 228—229

（註四）Comstock, ibid. P. 16

第五章　公共支出之經濟影響

一、公共支出於生產上之影響

政府對於公共企業之支出，與私人之投資於生產者同，可以直接增加社會上之總生產。其對於保健及維持國內秩序之支出，可使人民健康，免為疫疾所侵，及保持內部安寧，抑止盜匪之發生，藉此人民可安心從事生產，

故此等支出亦可謂間接有助於生產。至於教育之支出，可使人民知識程度提高，工作方法巧妙，工作能力加大，故亦間接有助於生產。國防之支出，可以禦外人之侵略，使國內人民安居樂業，亦不能謂其無補於生產；不然國土受人侵略，人民為人奴隸，其欲生產，豈可得乎？但一般行政費如支出比實際需要大，即等於浪費勞力與資本，結果可減少社會上之生產。

二、公共支出於分配上之影響

社會事業費之支出，如救貧費養老金及失業救濟費等，可使貧者老者及失業者之所得增加，至於其它公益設施如義務教育、公共圖書館、免費診療所等，對於貧窮階級有莫大之利益，蓋彼等藉此可以改善其生活，提高其社會地位，故此種支出實有矯正分配不均之利。然此等支出之方式宜加研究，如直接給與貧人以金錢，則貧人以之買醉，是不但無益於其生活，而反害之。失業救濟亦然，如方式不當，則工人寧願失業而不欲工作。（註一）此等支出最好使受益者只能在一般利益之中享受之，如辦教育，公共圖書館及與以醫藥之便利等，如不得已，或給之以實物之支給。

國債費之支付，大抵由平民課稅而來，而持有公債者，多為富有階級，如是則國債費愈大，則社會上之分配愈不均，苟能使公債之支付，即由於課富有者之租稅而來，則此弊即可免除矣。

三、由經費來源上研究支出之影響

政府經費之取得，大抵由徵稅及募債或由發行紙幣而來。假如政府徵稅及募債，則政府所獲得之購買力，即人民之所減少者，對於社會上總購買力並無影響。其中有關者，即課稅之輕重耳，如稅輕，則私人所節省者多，於是則國民資本增加。然政府亦可以此所得之款項用於生產事業，苟如此，則稅雖稍重，亦不致使國民資本減少。私人可用其納稅或買公債之金錢，建築房屋，而政府亦可用之以建築道路或公共房舍。在此情形下，則勞動與材料之需要，無甚差異，而一般物價水準亦無變動。總之，如經費之取得係由私人轉移於政府手中者，則社會總購買力不變，因而一般物價水準亦不變。至於課稅及於社會上各階級之影響，於以後租稅論中再詳述之，茲不贅。

假如政府經費係由發行紙幣而來，則其影響即不同矣。政府發行紙幣，則社會購買力之總量因之增加。私人所有之購買力幷未轉移於政府，故人民仍可以其原有之力量，進行其生產事業，而政府則獲有一種新購買力，以適應其需要。在此情形下，因購買力之增加，而提高貨物之需要，結果使物價水準上漲，此即所謂通物膨脹是也。其結果於收入有定之階級，如勞工及公務員等，因物價高漲而生活益感困難，債權者因物價高漲，幣值跌落，而不能收回其固有之債權，至於企業家因物價之高漲，生意興隆而獲大利。然此不過為通貨膨脹初步之現象，如紙幣增發無已，通貨過度膨脹，則物價飛騰，幣值更跌，一般人多不欲存儲金錢，惟有囤積貨物，於是貨物之需要更增，物價更漲，結果生產者亦無法計劃生產，而所有的交易，除原始之物物交換外，均成一種賭博狀態，國家財政益感收入不足，整個經濟陷於混亂，第一次大戰之德國，即前例也。（註二）

（註一）Silvernan, Icbid, chaPt II.第四節第廿四款

（註二）Dolton, Principles of Public Finance Chapt. 15

第三編　公共收入論

第一章　公共收入之意義

公共收入者，即國家政府或地方政府爲充當其經費上的需要，本公經濟之原則，行強制的課賦，或本私經濟之原則行交換手段，藉以取得種種收入之謂也。按此定義，則公共收入之性質有二：一、即公經濟收入，乃依政府權力之發動，取得收入，如租稅，規費及特賦等是；二、爲私經濟收入，乃政府離其固有之權力，一如私人營經濟之活動而取得收入，如官有財產及公有企業等收入是也。

古時大抵以國王所有之土地爲公共收入之源泉，不足時，則由人民貢納，而貢納之方式或納實物或獻勞役，此公共收入發展之第一期也。及國家組織複雜，人口增多，僅以土地之收入，不足應用，於是有王室特權之辦法(Regalian Rights)生焉。凡漁獵礦產森林等均歸王有，人民不能自由取用，苟欲取用，則須給國王納費，請其許可，藉此國家之收入得以增加。此公共收入發展之第二期也。以後民治思想發達，政體由專制而共和，王室私產收歸國有，加以國用日增，以往方法亦不適用，於是不得不廣採徵稅方法，以增收入，此即公共收入發展之第三期也。現今許多國家之收入，即在此時期中。然社會主義學者謂租稅方法手續麻煩，且以轉嫁問題有時不易公平，故預測公共收入最後之一階段，即以公有企業之收入代租稅收入。但是能否完全代替，殊成疑問，按馬克斯之意，共產主義的社會，租稅制度仍然存在，不過稍與今日不同而已。該社會共同需要之滿足，則由社會總生產物中間，在與參加生產者報酬以前，扣除一部分而來，此爲最直接之物納制度，亦可謂全體生產者總合所得之源泉課稅法，此辦法於一八七五年馬氏哥達綱領批評中已表現之矣。

第二章　公共收入之分類

第一節 財政學者之分類

一、尤士替之分類

官房學派尤士替（Justi）將公共收入分爲二大類，（一）爲公有土地及王室特權之收入，（二）爲課賦於國民財產之收入，卽租稅是也。

此分法太粗疏，不能概括一切，如罰金，規費及公有營業等收入，皆不能包括在內，此只可適用之於十七世紀，而於現代則絕不適用。

二、亞丹斯密之分類

亞丹斯密按收入來源分爲二類，（一）屬於政府資金的收入，如土地及資本之收入，前者爲官產收入，後者爲公共營業之收入（二）屬於人民方面的收入，如租稅是。

此分法仍太粗疏，因爲不屬於租稅者則有罰金，規費等，而氏僅將租稅指出，仍不能概括一切。

三、亞當氏之分類

美儒亞當氏 Adams 將公共支出分爲三大類，中又細分爲若干種，其詳情如下：（註一）

（一）直接收入 Direct Revenue）

（1）公有土地（Public Domains）

（2）公有實業 Public Industries）

（3）捐助收入（Gratuities gifts）

（4）賠款（Confiscation and Indemnities）

（二）間接收入（Derivative Revenue）

（1）租稅 Tax）

（2）規費 Fees）

(3) 特賦(Special Assessment)

(4) 罰金(Fines and Penalities)

(三) 預先收入

(1) 公債票(Sale of Bonds and other forms of Commercial credits)

(2) 國庫券(Treasury notes)

按亞當氏解釋，直接收入為從國家所有權或國家經營而得之收入，或憑藉國家主權者之性質而獲得之收入；間接收入則本屬於國民收入之一部，不過遵照國家收入之法律而付於國家者。氏又謂直接收入構成社會收入的實質增加，而間接收入則不過為國民收入之一部，而轉移於國家者。但此種區別，殊不清楚，關於第一點，吾人均知一切從租稅而來之收入，皆為憑藉國家之主權性質，固不限於捐款與賠款也；而於它方面，許多所謂直接收入，原亦為國民收入之一部，因遵照收入法令而付於國家者，如郵政費，即是此例。關於第二點，吾人可知直接收入包括國民收入對於國家之轉移，亦與間接收入性質無異。蓋以國家出租土地，或經營實業以牟利，此價格亦由國民所支付，故此種收入亦為國民收入對於國家之轉移。至於公債為一種收款，而非收入，為收入之一種負担，將來必須償還者。

四、塞利格曼之分類

美國學者塞利格曼(Seligman)將公共收入分為三大類，其細目如下：

(一) 無償的收入 Gratuitions Revenue 如捐贈是，

(二) 契約的收入(Contractual Revenue)如公產與公營業之官價，

(三) 強制的收入 Compulsory Revenue)

(1) 土地收用權(Eminent Domain)如公用地之收買是，

(2) 處罰權(Penal Powers 如罰金是

（3）課稅權(Taxing Powers)如規費特別捐與租稅是。

按塞利格曼之分法，乃以利益爲標準，如國家之興辦企業，亦卽等於個人之以利益爲標準者同。至於租稅方面，則個人利益融消於社會利益之中，全社會之利益，亦卽個人之利益也，官價爲政府對於某特殊企業或某個人之關係，租稅爲政府對於一般企業或一般人民之關係，位於此二極端者則有規費。規費之特徵，卽在於有可度量之特別利益存在，與乎公共目的，尙居重要；若全無公共目的時，則其徵收卽爲價格，若無特別利益時，則其徵收卽爲租稅。（註二）

查塞氏之分類，亦有不妥處，一、契約收入與強制收入之劃分實屬勉強，如公企業中之獨佔性甚強，而人民又不得不用者，其性質與強制何異？表面上雖爲契約的，而實質上實等於強制的也。再者塞氏以公用收買地亦爲一種收入，然公用收買地者，乃政府爲公共利益，而以強制的權力施於私人之財產，要不能絕無報酬，卽曰收買，國家必須支出，而其所謂收入，果何意耶？考塞氏之意，以爲政府收用私產所得之利益，恆較其賠償於私人者爲大，故以此項列於強制收入之分類中。然此想像不實之收入，須如何計算之乎？苟如是，則其它想像不實之利益，均可列於收入分類之中矣。

五、薛賚時之分類

印度學者薛賚時 Shirras)分收入爲二大類，

（一）租稅之收入，中包括直接稅，間接稅，特別捐，規費，貢品，資本捐及賠款等。

（二）非租稅之收入，包括（1）國營企業之收入，如鐵路，水利，其它土木工程，郵政，電報，電話，造幣廠，文具，印刷，森林等；（2）社會事業之收入，如學校學費，醫院診費等；（3）債務之收入，國家有時爲債權人；（4）雜收入，凡不便歸於（1）（2）（3）內者均屬之。

按薛氏分法亦陷於太籠統之弊。規費，特別捐與租稅之性質截然不同，而賠款更非課稅，早已爲財政學界所共認，而薛氏豈不知之耶？按其分類，罰金將歸入於何類耶？薛氏有云：「罰金有時包括於租稅收入，但不如歸

入非租稅一類之爲愈。註三、其思考之不定，於此可見。

六、本著者所採用之分類

本著者將公共收入分爲私經濟收入與公經濟收入二大類，其詳情如下：

（一）私經濟收入

（1）公產收入，中分（a）土地，（b）森林，（c）水利。

（2）公業收入，中分（a）郵電，（b）鐵路，（c）礦業，（d）工業，（e）商業。

（二）公經濟收入

（1）財政收入——租稅

（2）行政收入——規費，特別捐，罰金等

私經濟收入者，國家政府或地方政府以私人資格，按私經濟之原則，而營經濟活動所得之收入。此活動之主要目的，卽在於營利，而政府營此活動時，并不使用財政權，如使用財政權，則卽有課賦之性質，如專賣收入是。

公經濟收入者，國家政府或地方政府，依其固有之權力而獲得收入之謂也。如政府專爲收入目的而行使其財政權，課賦於一般人民者，則爲財政收入，亦卽租稅是也。如政府爲執行政務，附帶而獲得收入，則爲行政收入，如規費，特別捐及罰金等是。

（註一）亞當氏財政學第二一九頁

（註二）塞利格曼租稅各論第十章第四百三十頁

（註三）薛賚時財政學新論第十三章一一三頁

第二節　預算上之分類

一、經常收入與臨時收入

在預算上常以時間爲標準，將收入分爲經常與臨時二類。凡每年發生若有常規之收入，則爲經常收入，如租稅及公有營業之收入等是。凡非每年繼續發生乃一時偶然而生之收入，則爲臨時收入，如發行公債與官產出賣而得之收入等是。

此分法正與預算中經費之分爲經常與臨時二者相對稱，可適用「經常收入充當經常支出，臨時收入充當臨時支出」之原則，故各國預算上常用之。

我國所公布之預算表中，經常收入包括：徵課所入，行政所入，公有權利財產及營業所入，信託管理所入，協助所入，得作經常之贈與及遺贈所入，無永久性之財產變賣所入等；臨時收入包括：長期借款所入，有永久性之財產變賣所入，收回或減少資本所入，歸公財產或其變賣所入等。

日本預算中，經常收入包括：租稅，印紙收入，官業及官有財產收入及其它收入等。臨時收入包括：獻納金，官有物賣却金，公債金，雜收入，前年度剩餘金及其它等。

二、中央收入與地方收入

凡國家政府預算上之收入，則爲中央收入，地方政府預算上之收入，則爲地方收入，此二者之劃分，主要仍爲國稅與地方稅之劃分，歷來學者多主張按利益原則徵課之稅歸於地方，按能力原則徵課之稅則歸於中央。但利益原則實際上無法應用，故此種理論，殊屬玄虛。玆舉美國學者塞利格曼關於此種劃分原則之主張，及各國劃分之制度，分述之如左：

（1）中央與地方收入劃分之原則

塞氏提出效率，適合與相當三大原則。（一）所謂效率原則者，卽各種租稅之效率，須視其本身之性質與管理情形而定。例如土地稅宜歸地方，以地方稅吏對當地情形熟習，地價之查報或較易辦理。而所得稅以所得之地址不易確定，管理較難，故宜歸中央。（二）所謂適合原則者，卽稅基之廣狹問題，例如土地稅、房屋稅之稅基較狹，祇限於該不動產所在之區域，故宜歸地方管理；如消費稅則稅基較廣，以消費品行銷遍於全國，故宜歸中央

管理。又如公司稅，遺產稅及所得稅三者之稅基亦較廣，故亦宜歸中央，如歸諸地方則頗不適合。（三）所謂相當原則者，卽收入之當否的問題，譬如有些區已有充分之收入，但因欲求較大平等或便利之故，不能不再加新稅，故往往使收入之總數超過該區需要，若此新稅歸其它區所有，則情形正與之相反。如美國之公司稅從前歸地方，有助於地方預算者甚大，後歸州省，則地方不足，而州庫有剩餘，故此稅應歸之中央。（註一）

（2）各國劃分之制度

中地收入之劃分制度總括之，可分三種：（一）為稅源劃分制，亦稱獨立稅制，中央與地方分權之國家，如美國則採用之，（二）為補助金或附加稅制，中央集權之國家如英，法，日則採用之；（三）為分稅制，亦稱收入共分制，行地方均權國家，如過去之德國則採用之。

此三種制度互有優劣，獨立稅制之優點，卽在於稅源劃分，地方不受中央之牽制，可全力進行自治；而其劣點則在於劃分之後，則財政缺乏彈性，有時不能適應政府之需要。補助金制按地方之需要給以補助，因有使地方平均發展之優點，然同時有使地方完全依賴之弊。附加稅制之優點，則為地方稅收附加於中央稅征收，不必另設機關，不必另設稅源，而費用自有，手續亦便；然其劣點則在於地方無獨立征稅之權，易受中央支配，地方自治，不易推進，同時國稅附加，有使中央稅率過高之弊。分稅制之優點，則可節省征收費用；而其劣點，則稅由中央征收須提若干成交於地方，或稅由地方征收，須提若干成交於中央，往返遞解，手續麻煩，浪費時間。三者既互有利弊，而各國各按其政治發展之情形，以定取捨，故不能謂何種制度為絕對優良耳。茲為明了起見，將各國之情形，略述之於後：

美國聯邦政府收入以所得稅，關稅為大宗，邦政府以一般財產稅，公司稅，遺產稅為主要稅源，至於市，郡，鎮及學校區之主要收入則為一般財產稅，而以地方執照捐補充之。一九三二年美國聯邦稅入為一、七八九百萬元，邦及地方稅入為六、二一一百萬元。根據一九三二年統計美國各邦，郡，市，市鎮及學校區之收入數字如下表：（單位千美元）

收入種類	邦	郡	市鎮	學校區
租稅	一、六四一、八五〇	一、〇二〇、八八五	二、二五一、二八九	一、一二一、〇三六
特別捐	二六、〇六〇	三二、一四六	二二六、四三〇	……
罰金及沒收	三、八三三	一〇、三一四	一九、四二一	六六
補助金	二四九、二八二	一三九、〇七七	一三七、七八四	三七、六四一
捐贈	三二、〇三四	二、五三四	三三、三〇三	一、七六六
官產收入	八七、九九六	一九、一四九	一三〇、九五一	一〇、五九六
官業收入	一〇、一七九	八二一	四八七、〇〇一	二八
其它	一五四、七〇一	八八、九五六	八五、四一五	六三、五一七
統計	二、二〇七、九三五	二、三一三、八三二	三、三七二、五九四	一、五一四、六五〇

（註）此表錄自Lutz財政學第一九六頁

英國中央收入，以租稅收入佔大宗，而租稅收入中尤以直接稅居主要，間接稅次之，其它非租稅收入則有郵政電信各種借款，蘇彝士運河官股，皇產與其它雜收入等，據一九二三至一九二四年統計，租稅收入佔總收入86%，其中直接稅佔51.2%，間接稅佔34.8%，非租稅收入佔14%，其中郵政電信佔4.1%，各種借款蘇彝士運河官股佔0.9%，皇產佔0.7%，其它雜收入佔8.3%（註二）。英國地方稅始於一六〇六年之救貧法，以不動產稅爲

主要收入，其次則爲公共收入及中央補助金收入。中央對地方補助之標準，以地方之需要及人口之多少決定之。一九一七至一八年，不列顛地方收入計地方稅佔42.3%，公營事業佔26.3%，中央補助金佔14.2%，公債佔2.6%，其它佔14.6%。此補助金之數額逐年增加，一九三四至三五年英國各地方政府收入，其所受國庫補助金之數計十二萬二千九百萬鎊，竟佔總收入百分之四十。

法國於一九一四年以前租稅可分爲直接稅，間接稅，消費稅，關稅四大類，直接稅爲課於土地、房屋、門窗、及職業執照之稅，間接稅爲課於轉讓的有價證券之稅，消費稅爲課於酒糖等之稅。自一九一四年後，舊直接稅取消，而創設一般所得稅及分類所得稅。此外又有營業售額稅及印花稅等。除租稅收入外，尚有國有營業之收入。至於地方收入之來源有三：（一）中央政府附徵之附加稅；（二）中央政府之補助；（三）舊直接稅之附加，此舊直接稅雖已廢止，但地方仍假定其存在，而作征附加之基礎。此外又有入市稅及公用事業收入等。據一九二九年統計，法國地方收入總數計八十七萬三千九百萬法郎，其中中央附加稅計二十四萬一千六百萬法郎，佔百分之二十六點五，入市稅計十二萬六千九百萬法郎，佔百分之十四點四，中央補助計七萬六千九百萬法郎，佔百分之八點八，公用事業收入計五萬四千七百萬法郎，佔百分之六點二。

德國於一九二〇年以前，中央收入多依間接稅，而直接稅多歸各邦，故中央財政甚不穩固。及一九二〇年韋馬憲法始將各邦收入之直接稅劃歸中央，財政部所掌管者爲所得稅，遺產稅，土地轉移稅，及售額稅，而撥付其稅收之一部與各邦。中央分配其所得稅收入三分之二，遺產稅五分之一，土地轉移稅之一半，售額稅二十分之三與各邦政府。至撥付各市縣政府之款，則由各邦自行決定，大概各邦以其收入百分之五撥與各市政府。德國地方收入大半依賴中央之分與稅，其由地方直接征收者，則有不動產稅，職業稅，土地增價稅，租賃稅，汽車稅，娛樂捐等，此外尚有所得稅之附加，特別捐及公用事業等收入。

日本地方收入據明治四十一年三月及大正十五年三月修正之法律，大抵採中央稅及府縣稅之附加主義。府縣稅收入有中央稅附加稅及特別稅二種：前者如地租附加稅，營業收益稅附加稅，所得稅附加稅，礦業稅附加稅，

砂礦區稅附加稅等，交易所營業稅附加稅等，後者如特別地稅，家屋稅，營業稅及車船牛馬犬演劇等雜稅。市町村稅收入有中央稅及府縣稅附加稅及特別稅二種：中央稅附加稅有地租附加稅，營業收益稅附加稅，所得稅附加稅，礦業稅附加稅，砂礦區稅附加稅，交易所營業稅附加稅等。府縣稅附加稅有特別地稅附加稅，家屋稅附加稅，營業稅附加稅及雜稅附加稅等。至於特別稅爲戶捐及娛樂稅宴會消費稅等雜稅。茲據一九三四年度日本歲入預算（昭和九年度）其收入情形之比例如下：（註）

	府縣收入	市收入	町村收入
稅收入	三三%	十七%	四六%
稅外收入	六七%	八三%	五四%

是年地方稅收入總額爲五萬九千三百三十三萬四千日元，其中來自附加稅者計四萬三千三百七十九萬九千日元，約佔百分之七十三，而戶捐及其它稅收計一萬五千四百八十六萬五千日元，約佔百分之二十七。可見其附加稅佔主要之位置矣。

（註）參考阿部賢一財政學七八四至七八八頁。又閱牧野輝智著財政概論五六五頁及五六九頁。

我國自古以來，一切財政悉屬中央，國地財政不採劃分主義。清末以還，民治思想發達，乃於光緒三十四年秋籌備立憲，有頒訂國家稅地方稅章程之擬議。民國成立後，亦屢有國地財政之劃分，然幷未實施。民國十六年，國民政府建都南京後，乃頒布國家收入及地方收入劃分暫行標準，中央與地方各有獨立稅收，而地方僅包括省，縣則付闕如。民國二十三年爲切實整頓各級財政，乃召開第二次全國財政會議，結果遂有二十四年七月財政收支系統法之頒布，此法除直隸於行政院之市與直隸於省之市外，分爲中央、省、縣三級，其收入劃分情形如下：（一）屬於中央之收入則有關稅，貨物出產稅（鹽稅，礦稅），貨物出廠稅（統稅），貨物取締稅（煙酒稅），印花稅，特種營業稅（證劵及物品交易稅，銀行兌換劵發行稅），特種營業收益稅，（交易所稅銀行收益稅），所得稅，遺產稅，由直隸於行政院之市分得三成之營業稅，及一成五至四成五之土地稅，除以上之稅外，尙有特賦規費，公

營事業之收入等。（二）省收入包括營業稅，由縣市分得一成五至四成五之土地稅，由市縣分得之一成五至三成之房屋稅，由中央分得之一成五至二成之所得稅，與一成五之遺產稅，此外有特賦，規費及公營事業之收入等。（三）直隸於行政院之市收入包括土地稅，房屋稅，營業稅，營業牌照稅，使用牌照稅，行為取締稅，由中央分給之所得稅二成至三成，與遺產稅二成五，此外亦有特賦規費，及公有營業等收入。（四）縣或直隸於省之市收入包括土地稅，房屋稅，營業牌照稅，使用牌照稅，行為取締稅，中央分給之所得稅二成五至三成，遺產稅二成五，與由省分給之營業稅三成。此外亦有特賦，規費，及公有營業等收入。此法之規定固極詳盡，然各級政府往返遞解，手續麻煩，故實行諸多困難。及民國三十年十一月我政府根據八中全會通過之改進財政系統統籌整理分配案，明令公布改訂財政收支系統實施綱要，將全國財政分為國家財政與自治財政二大系統，國家財政包括原屬於國家及省與行政院直轄市之一切收支，自治財政則以市縣為單位。國家稅課收入分配於市縣者：（1）印花稅三成；（2）遺產稅二成五；（3）營業稅三成至五成；（4）土地稅原屬於省之部分悉歸中央，其原屬市縣部分暫仍其舊；（5）契稅原屬省之部分悉歸中央，其原屬市縣部分仍舊，（6）屠宰稅從營業稅內劃出，歸市縣。此次改訂大有在國地均權之原則下，行中央集權之勢。茲將我國二十五年度中央預算與地方概算之歲入統計列下，以覘其大概焉：

中央預算歲入分類及百分比表（單位元）

類別	預算數	百分比
租稅收入	六七九、八二六、一一三	六八・六三
國有財產收入	五、七九一、七六七	〇・五九
國有事業及營業收入	六二、五九九、一一四	六・三一
國家行政收入	一〇、九〇一、二三二	一・一〇
其它收入	一〇三、三四二、二二四	一〇・四三

協款收入	三、一九八、〇〇〇	〇・三二
債款收入	一二五、〇〇〇、〇〇〇	一二・六二
總計	九九〇、六五八、四五〇	一〇〇・〇〇

各省市區歲入概算分類及百分比表（單位元）

類別	預算數	百分比
租稅收入	一九二、三六三、〇二一	四九・〇九
地方財產收入	八、〇〇一、四二七	二・〇四
地方事業及營業收入	一七、九一〇、五八八	四・五七
地方行政收入	一八、二五三、一八九	四・六六
補助款收入	五九、四四一、五五九	一五・一九
債款收入	三九、二九二、〇一一	一〇・〇四
其它收入	五六、二〇一、〇二一	一四・四一
總計	三九一、四一二、〇一〇	一〇〇・〇〇

此表僅包括十九省及六大市區之數字，四川、西康、新疆、雲南、山西未在內，六大市區則為南京、上海、北平、天津、青島、威海衛。

各省之縣歲入預算分類及百分比（單位元）

類別	預算數	百分比
田賦附加	七六、五五七、九九二	五四・〇三
各項捐稅	三一、三〇九、五〇二	二二・三三
其它收入	三二、二四六、二二〇	二三・六四

總計	一四〇・二二二、七一四	一〇〇・〇〇

此表包括十六省一千零九十七縣

以上三表均係根據主計處編製之中華民國統計簡編第一百表，第一〇一表及第一〇二表改製而成

（註一）見塞利格曼租稅各論第二十一章

（註二）見薛費時財政學新論附表十二

第三章　私經濟的收入

第一節　公產收入

第一款　土地

一、土地所有權問題

歷來學者對於土地所有權問題有二大主張，即土地國有論土地私有論是也。主張土地國有之理由如下：

（1）土地爲天然賜物，非某個人勞力之結果，故不宜歸私有，應歸國有；

（2）土地如歸私有，土地盡爲前人所佔，則後生之人無地可耕，不得不傭僱於人，生活上受他人之支配，幾與奴隸等，欲除此弊，惟有土地國有；

（3）土地私有，則產生地主階級，彼輩終年無事，坐享其成，剝奪他人勞動之結果，殊屬不公，土地國有，則無此弊；

（4）土地國有可使耕種合理化，利用機器及科學方法行大規模之耕種，土地私有，則私人無此力量，加以私有，土地與土地之間必有界限，若就全國統計，所佔面積，當爲不小，殊足以減少社會之總生產量，而國有則無此弊。

至於主張土地私有之理由，總括之不外以下三種：

（1）土地私有爲歷史演進之結果，在初民時代，土地皆歸公有，後經濟發展逐漸演進而成私有，如再歸國有，無異開倒車；

（2）人類生產必須有生產工具，工人有工人之生產工具，農人有農人之生產工具，土地爲農人生產工具之一，故農人必須有土地；

（3）土地如歸私有，人人能熱心經營，因之收穫必多，反之歸國有，則經營或管理者皆爲官吏，以其與己身無直接利害關係，多不熱心經營，故收穫必少。

以上二派之主張，各有理由，然細查之，土地私有論之理由多不充分。夫土地私有之產生，確以社會之必要及利害爲基礎，一旦時移勢易，如今日人口增多，土地價格騰貴，不勞所得增加，引起土地投機與土地集中，流弊所至，反與社會有害，結果土地私有之基礎發生動搖，歷史演進，必至再變，又焉能永停止於私有制度耶？此私有論者之第一種理由之不充分也。在私有制度盛行之今日，土地所有者與土地使用者分離，故農人多非土地所有者，所謂農人應有土地，而擁護土地私有之第二種理由亦與事實不合。至於最後以土地國有官吏多不熱心經營，致使收穫減少，亦不能爲反對國有之理由，何則？官吏不熱心經營，是國家用人之不當，於土地國有制度本身無涉也。更就積極方面言之，在土地私有制下，耕種者多爲佃戶，終歲勤勞，大部分爲地主剝削而去，因此農民多不欲辛苦耕田，土地不能盡其利，結果生產不但不能增加反而減少，此種弊害我國父　孫中山先生在民生主義講演中已詳言之矣。　國父主張平均地權之最終目標，即達到土地國有。

二、土地國有經營方式問題

若土地歸國有，則經營之方式有二：第一種方式即國家爲業主，人民爲農工，如現在蘇聯所行之國有農場是。此辦法據聞已有相當之成功，但依吾人推斷，其中困難甚多：第一工資上之困難，關於工資支付之方法，有計件與計時二種：二者以計件方法爲優，此法在工業上行之，頗著成效，但在農業方面，只可用計時法，而不能用計件法，苟行計件法，則春日播種必待苗長出後，視其結果如何，方能支付工資，但工人以生計問題，焉能等

候如斯之久？再有飼畜勞動與園藝工作，尤需謹慎周到，實行計件工資制，更感困難。現今蘇聯則以工作之難易及簡繁而分為若干單位，工作繁者之單位，工資較高，而簡者之單位，工資較低，按共產主義最主張公平之一點言之，此辦法并不公平。何則？蓋以同為飼養牲畜與種園藝之勞動，而其間技術之優劣，則大有區別，如同一種工作，即歸之同一單位，付以同等工資，而不問其技術之優劣，豈得謂之公平乎？第二難點即國有農場需耕地面積較大，適於粗放耕種，而不適於集約耕種，蓋如是方可利用機器。然土地欲得最大可能之贏餘，則各地須按其性質而利用，各種農業須按土地之肥瘠，氣候之寒暖，銷場之遠近，及勞力之情形而異其進行。但此只能由業者之長久經驗而來，絕非由中央官吏按一定之規章而能達其目的者也。故規模愈大之粗放耕種，愈不能因地制宜。第三難點即不能凡農事均可行此粗放耕種法，如園藝必須施行集約耕種法，深耕易耨，方能得多量之收穫，故此種園藝業適宜於小經營，而不適於大經營，此亦推行國有農場制中之一難點也。

第二種經營方式，即國家為地主，人民為佃戶，人民給國家納租，按此辦法則發生租佃制度問題。考租佃制度可分為二種，即定期佃制與永佃制是也。定期佃制即租期有定，或長或短，長期由五年至十年或二十五年不等，短期普通為一年。短期之弊為佃戶不能安心耕種，今年租種而明年或由地主另租於他人，佃戶對土地多不施肥，不注意保護土壤，於是發生掠奪耕種，而地力易於涸竭，數年之後恐即變為磽瘠之地矣。而長期租佃，則可減少此弊，期限長，則農人安心投資，改良土壤，土壤肥而收穫自增，故長期較短期為優。至於永佃制度即無期佃制，或稱世襲佃制，只要農人不退租，可永歸其耕種。其優點在於佃戶可安心耕種，視土地如己有，因而對土地之改良特別注意，然其弊端則為父耕子繼，如其子弟為一紈袴之徒，或將土地荒蕪，而地主亦無法收回，結果影響社會上之總生產。土地國有如行定期佃制，屢改租佃手續，則國家與人民均不勝其煩，故唯有實行永佃制，在此制下，可加以限制，如佃戶耕種不善，改由國家另租於他人。租佃者給國家納租，農人雖無出賣土地之權，而土地永歸其耕種，實際即等於農有矣。

三、官產處置問題

關於此問題，歷來學者有二派主張，一派主張官產宜出賣，如亞丹斯密是，其理由有二：（一）國家不能自己經營官產，卽經營之，其效果亦甚小；（二）官產出賣後，國家可得一筆收入，用此收入償還公債，如是則公債可早日償淸，國庫可少受損失。

第二派主張保留官產，如德國大部分學者是，其理由有六：（一）官產可歸國家保留，以備不時之需，或者以官產爲抵押品，週轉國家財政之困難；（二）國家可利用公共地方，設置農業試驗場，改良農業，使國家總生產增加；（三）國家可利用官有地，實行移民政策，將官地分給農民，建設自耕農；（四）國家課稅時，人民常感受租稅之壓迫，如國家有官產，每年必有收入，因此可減少人民之租稅負担；（五）如在一國內無農業恐慌與通貨膨脹發生，則官產爲最安定而有常之收入；（六）因爲人口增加之結果，食糧價高，耕地者因之有利可得由是則耕種者必多，而地租必增，因此國家收入有年年增加之可能。

以上二派之主張，吾人認爲第一派之主張，理由殊不充分，何則？蓋國家自己經營不善，是人選之不當，如能愼選人員，嚴訂奬懲，則國家經營亦可得良好之效果，如國家不欲自營，亦可轉租於人民，不必一定出賣也。再者出賣官產償債，如何保留官產，以官產收入償債之爲愈乎？如官產出賣，則將來再有債務，將如何以處之乎？故吾人以爲國家保留官產，妥善經營或管理之於國家財政不無小補。

第二款　森林

一、森林應否國有問題

森林宜歸國有，幾爲學者所公認，總其理由不外四種：（一）栽培森林，非三四十年之長時期不爲功，但私人之投資不能待如此之久而後得利，故私人多不欲經營之，結果唯有國營；（二）森林所出之木材，多用於建築方面，如歸私營，每逢木價高時，則卽有砍伐殆盡之虞，國營則無此弊；（三）森林與氣候溫度有密切關係，因其能調節氣候，使空氣不致乾燥，又能防止水患，以其能鞏固土質，使多水之區，不易成災，如歸私營，不易顧及大衆福利，歸國營則能之；（四）森林多依自然力而長成，資本與勞力無重要關係，故最宜於國營。

二、國有森林之經營

(1)經營主義採私經濟主義，以多得收入爲目的，尤以國家自營爲宜，其理由見上國有段中。

(2)森林之行政，關於行政方面應注意者有五：第一，森林之位置、面積、種類及地勢須加調查；第二，以調查爲基礎，估計各種木材之數額與長成年限；第三，定採伐之期限，方法及數量；第四，森林至長成期以出賣爲原則，國家自用，亦須出以代價，俾便明瞭森林之收入。同時在森林內宜修築道路，以便運輸。又建築材料須與作燃料用者分開出賣，藉此可多增收益。第五，出賣之方法，以投標競賣爲原則，以便多得餘利。

第三款 水利

水利可分爲三種：即航行之水利，灌溉之水利與磨電之水利是也。此三種水利皆應歸國營，因航行之水乃天然之物，水流經地面而較廣，不能盡歸個人私有，若歸少數人所有，則於交通便利上，大有影響。關於灌溉之水利，灌渠之開掘，需款甚大，非私人所能舉辦，故宜歸國營。再者如灌溉之水歸私人，則對於田地灌溉，任意增價，結果於人民之生計有不利之影響。磨電之水利，亦稱白煤，乃天然之賜物，并其地點有限，故應歸國有，我國長江之巫峽，黃河之龍門，青海之老鴉峽，東北之鏡波湖，均有莫大之水利，如能由國家經營之，則其收入必大有可觀焉。

第二節 公業收入

第一款 鉄路

一、鐵路所有權問題

鐵路所有權問題，歷來學者有贊成與反對國有兩種主張，主張國有之理由如次：

(1)修築鐵路須徵收私人土地，如鐵路國有，則國家行使其最高之權力，與私人以相當之代價收買之，如歸私有，則有地者易抬高地價，勢必發生爭執。

(2)鐵路對旅客之衞生健康有莫大之關係，如歸國有，則能盡量設備或顧及之，私有多以賺錢爲目的，故不願設備，即設備亦多敷衍塞責。

（3）鐵路在地理上有獨佔性，以經濟眼光觀之，在某地區域內，由某一地點至它一地點之路線，最好者只有一線，如私有，則路線即爲私人獨佔，凡有獨佔性之事業，均宜歸國有。

（4）凡有獨佔性之事業，即易於積聚資財，易於剝奪公財，爲避免財富集中起見，鐵路宜歸國有。

（5）鐵路政策與一國之商業政策有關，如鐵路私有，則一國之商業政策易受阻礙，因私人多欲抬高運費，結果使本國貨物之成本增加，因而輸出困難；若鐵路國有，國家欲獎勵某種貨物出口時，可減低其運費，因而成本減輕，其輸出自易矣。

（6）鐵路與戰爭計劃有關，如鐵路國有，對於軍事上之運輸易收迅速之效，否則阻礙層層，困難殊多。

（7）鐵路與郵政有關，若鐵路私有，每件郵件須給鐵路納費，如此計算運費，手續麻煩，甚爲不便，如歸國有，則無此弊。

（8）鐵路與全國文化及經濟有關，凡鐵路經過之地，則交通便利，經濟易臻繁榮，文化易於提高，爲謀全國各地文化經濟平均發展起見，則鐵路應歸國有，否則歸私有，則偏僻之地，即無人建築鐵路矣。

至於反對鐵路國有之理由如下：

（1）鐵路國有，管理者即爲政府之官吏，以其無直接利害關係，故不易有良好之效果，以致影響國家之收入。

（2）鐵路國有，則易濫用行政人員，虛糜公帑。

（3）鐵路與財政有關，如歸國有，易因經營不利，而致虧累，由是國家預算增多，反不如私有之有利。

（4）鐵路國有，因國家權力過大，易干涉私企業發展之自由，益以費率由國家規定，而私企業易受影響耳。

以上反對國有之理論，多爲個人主義派所主張，然細查之，其主張殊不充分。夫國家用人，均按定章，慎選能幹之士，賞罰嚴明，一秉大公，則行政效率自增，而一二兩點弊端可免。鐵路會計獨立，贏餘爲擴張路線之

用，虧累可以鐵路爲抵押，發行債券，而自行週轉金融，如是則第三點之弊端可免。至第四點謂國家權大易於干涉私企業之發展，則視政府之政策如何耳，如應干涉之企業，自必干涉之，否則可不加干涉。總之反對國有之主張均不成立，而鐵路國有之說已爲世人所公認矣。

二、鐵路制度

鐵路制度有三種，即私有制，官私併有制，及國有制是也　今日行私有制之國家如美、英、西班牙等國。官私併有制，或稱特許權制，國家允許私人在一定期限之內，一定條件之下有經營鐵路之權，到期則由國家收回。所謂一定條件者，即遵守國家法令之規定，與服從國家費率之制定等是也。此制乃由私有制達到國有制之過渡辦法，法國行之。國有制，今日之德、意、比、瑞士、荷蘭、丹麥、芬蘭，瑞典、蘇俄等國行之。而國有制之實行最早者首推德國，一八七六年俾斯麥當政時，即勵行國有政策，成績卓著，其後各國仿效之。

三、鐵路經營

（一）經營方法　關於經營方法有二：

（1）租借方法　即國家將鐵路租借於私人，國家每年收租金，關於經營之方法及運費之規定等，國家有干涉權，荷蘭過去曾實行之，但此法不無弊病，蓋國家人口有逐年增加之趨勢，人口多，則火車之乘客自增，因此鐵路之收入亦必加多，此種增加之收入，歸私人所有，國家無從得之。

（2）國家經營　關於票價運費等，均由國家決定。定價時，應注意國民經濟之發展，如過高，則妨礙國民經濟之發展，過低則影響國家收入，在原則以取得相當剩餘爲基本，存儲剩餘，以備擴充或改良路政之用，故鐵路會計宜獨立，藉以通盤籌劃而完成全國之鐵路網。

（二）費率制度　依距離之遠近而定費率有以下五種制度：

（1）距離比例制（Equal mileage rates）又名里數比例法，即依運送距離之長短，而定費率之高低，此即以費率單位，乘運送物件與運送距離而算出之方法，在鐵路初期，多採用此法，現今各國惟於旅客費率，尚有採用之者。

（2）距離遞減制 Differential rates）依運送距離之長短而行單位遞減之方法。此法有二：（一）卽於運送長距離時，對其全距離乘遞減費率而定運費；（二）卽以不同之費率，各乘其適用之距離，合計之，以定運費。例如一噸貨物之費率，一里至五十里者爲五角，五十里以上至一百里者爲四角，一百里以上者爲三角，假定運送一百二十里，依第一法算之，則120×0.3=3.60卽三元六角。再依第二法算之，則50×5+50×0.4+20×0.3=5.10卽五元一角。前者於普通貨物及舊貨物之運送時多採作之，後者於旅客及新貨物運送時多採用之。然現今對於旅客運費採此制者甚少，益以旅客能遠行者，其負擔力必大，反而取費少者，殊失公平之道也。

（3）距離費率制（Equal rates）此制計算運費不以距離之單位爲基本，而於特定之地點間，特別規定其費率。例如北平至漢口，某種貨物每噸若干者是。

（4）地帶制（Zone tariff rates）此制計算運費不以一里之距離爲單位，而以十里之長距離單位爲標準。故在一地帶之間或一區域之內，其運費則相同。此制於一八八九年匈、奧二國首先施行。此法之便利，在使距離之單位加大，以之與距離比例法及遞減之原則合併採用，亦屬便利。奧、匈二國對於旅客費率，則採距離比例之原則，對於貨物費率，則用遞減法，我國亦兼採地帶制。

（5）均一制（Uniform rates）此制計算費率與距離全無關係，凡在一定區域以內，不問遠近，概取同一之運費。於都市內之鐵路多行之。

總之，旅客運送則採比例制，貨物運送則採遞減制，地帶制除匈奧等國採用外，但未普及。距離費率制，多於差別費率或特別費率行之，至均一制，則於市街鐵路用之。（註一）

玆將我國鐵路國營，公營及民營里程統計列下：（單位公里截至廿八年六月底止）（註二）

國營鐵路	一一、一四五	76.6%
公營鐵路	二、八二三	19.4%
民營鐵路	五七七	4%

共　計　　一四、五四四　　100%

我國國營鐵路之盈餘二十三年度爲二千七百八十四萬五千八百一十五元二角三分，二十四年度爲三千五百零七萬七千三百七十四元三角二分。（註三）

（註一）差別費率者，即於同種貨物運送於同一距離，而費率不同之謂也。有所謂地方差別費率，即於特別地方適用特別費率，其目的在增加收益。有所謂對人差別費率，對於特別之人以不同之費率，通常多依運費之折扣或回扣之方法行之。地方差別費率，有時作爲經濟政策上之手段行之，無甚害處，但對人差別率，弊害甚大，尤以私有鐵路爲最，故國家宜干涉之。

（註二）見中華民國統計簡編表五十七

（註三）見前書表六十三

第二款　郵政及電信

一、經營者問題

關於此問題，即應歸官營或私營問題，大部分學者主張官營，其理由如左：

（1）書信之往來，應確實迅速，私營則不易如此。

（2）郵政制度在全國統制之下，其組織易於集中，傳遞之費用易於節省，因此郵政機關亦無濫設之弊。

（3）國家經營可以保障書信秘密之自由，此爲人民無上之權利，如私營則不易保障。

（4）郵政與鐵路有連帶關係，故爲郵寄便利計，應歸國營，如私營則與鐵路接洽之手續煩多，殊深不便。

（5）郵政之範圍甚廣，不僅國內，且須與國際有聯絡，政府與其他國家常締結郵政條約，但締結條約之權屬於國家，而私人則無之，故爲國際便利起見，郵政宜歸國營。郵政今日國家均歸國營，電信除美國尚由民營外，其餘國家均歸國營。

二、經營方法及方針

郵政經營方法與鐵路同，亦即租借與國營二種。租借法，英國於十七世紀後半行之，法國於大革命前行之。今日各國多採國營，其經營之方針有下列四種：

（1）免費主義　國家經營郵政完全由國家財政項下開支不收任何費用。此種主義在理論可以存在，而在實際方面，則易生濫用之弊。再者按此法，則國家支出必多，支出多則必須增稅以抵補之，增稅即生負担不公之弊，蓋使用郵政多者與使用少者負同等之租稅也。工商階級使用多，農民階級使用少，如負同一租稅，則農民吃虧。

2）營利主義　即完全以賺錢爲目的，此主義足以直接妨害通信之發展，間接阻礙文化的進步，蓋因國家純爲營利，則郵電費大貴，則一般人民即無力通信矣。

3　規費主義　即郵費之收取完全以經營時所支出之費用爲標準，此種辦法亦有弊病因郵電有時需要改良或重增機器或電杆等，在平時應有存儲以備所需，否則又須增稅以抵補之，易使人民有負担加重之苦。

4）折衷主義　折衷規費主義與營利主義之間，亦名超規費主義或準營利主義，其收費宜較規費多，而不完全以營利爲目的，如此每年稍有剩餘，藉以抵補災害損失及改良之用。

三、規定費金之制度

規定費金之制度有三：即遞進費制，地帶費金制，與均一費金制是也。（1）遞進費金制，即以距離之遠近郵件之輕重爲標準，而後定郵資之多少。（2）地帶費金制，則定一定之距離爲一地帶，在此地帶內納一定之費用。（3）均一費金制，即不論距離遠近，均收同一之費用。

（1）與（2）適於營利主義，（3）以便利人民爲目的，關於書信之傳遞各國多採用之。此均一制爲英人羅蘭德悉爾（Row Land Hill）所發明，英國之信件於一八四〇年即已實行此制，關於電信各國亦多用此制，但美國與加拿大則採地帶費金制。郵包則比、意、荷等國亦採用均一制，德、荷、英等國之郵包則採用遞進費制。郵政之經營，以信件爲主，包裹副之，今日各國郵政多兼營儲蓄匯兌及保險等事業。

我國昔日關於郵件之傳遞有驛站制度，正式郵局之成立，始於光緒二十二年（一八九六年），至民國二年已

將驛站裁撤無餘。民國三年我國加入萬國郵政聯合會。民國二十五年度全國共有七萬三千六百九十局所、盈餘計四百九十二萬九千二百二十六元。（註一）電報局二十四年度全國共計一千二百四十三處，無線電台計二十所，長途電話通話處所計五百十一所，（二十三年一月至六月統計）部辦市內電話局計二十九處。電政事業盈餘二十四年度計六百零三萬五千八百七十一元六角九分。（註二）

（註一）見中華民國統計簡編表七十七與七十八

（註二）見前書表七十與七十四

第三款 礦業

歷來學者對於礦業有主張國營與私營二派，主張國營者之理由如次：

（1）礦業中之鋼鐵煤與國防有密切之關係，如歸國營，則便於統制，每年發掘若干，國家可通盤計劃，以免多則浪費，少則不足之弊。

（2）礦工之待遇，甚爲重要，如通風及衛生等設備必須完善，國營則設備易周到；私營則不能。

（3 開礦事業危險性頗大，礦苗及儲蓄量之調查，尤不易進確，如稍有誤，則私人資本不足以担當此種損失，故非國營不可。

（4）礦爲天然之產物，非個人勞力之結果，且其數量有限，具獨占性，故宜歸國營。

至於反對國營，主張私營之理由如下：

（1）開礦需大宗資本，如歸國營，則須由國家財政上支出之，一旦損失，即可影響國家之財政，故不如歸私營爲佳。

（2）礦物之出賣，與其他商品同，須熟習市場之情形，善於利用機會，方能得相當之收益，此種事業不適宜於官營。

以上反對國營之主張，殊不充足、國營苟會計可獨立，即可免去影響國家財政，如有虧累，則以礦產爲抵

押，發行債券，卽可週轉金融之困難。至於出賣，國家可僱用熟習市場之專門人才辦理之。

除以上二派外尙有一折衷派，此派主張，視礦業之性質，而分國營與私營，如礦之產量多，又易於開發者，如煤鐵等應歸私營；凡礦本身有獨占性，而產量又少者，如金銀等應歸國營。此派之代表爲美國學者亞當氏（Adams）

依吾人之主張，礦業應完全歸國營，因其爲具有獨占性之天然物，如歸私營，則易使社會之財富集中，如國家財政困難不能盡歸自營時，國家可保留所有權限，提倡私人開採，關於經營方法及礦工待遇等，國家有干涉權，俟國家將來有財力時，再收回之。

我國礦業有民營與國營之分，據二十一年修正之礦業法規定：鐵礦，石油礦，銅礦，及適合煉冶金焦之煙煤礦應歸國營，由國家自行探採，如無自行探採之必要時，得出租探採，但承租人以中華民國人民爲限。以上所舉之各礦及鎢、錳、鋁、銻、鈾、釩、鉀、燐等礦，國家認爲有保留之必要時，得劃定區域禁止探採。（見該法第九第十兩條）其他各礦則准許民營。抗戰軍興以來，我國家經營之礦有煤、石油、鐵、鎢、銅、鋁、鋅、錫等，二十八年統計，所出之產品計值六百五十二萬餘元。

第四款　工業收入

國家經營工業之目的，不外爲獲得收入，或作模範工場，藉引起國人振興新工業，或充政府自身需要。事實上純以收入爲目的者甚少，大抵多充政府自身需要，有餘再行出賣，以取得收入。至於模範工場，在歐洲重商主義時代甚爲盛行，今日新興工業之國家，亦有此種設置者，然此種工場多帶有教育之性質，不以收入爲目的。國家每年須加以補助。現今歐洲各國，除蘇俄以實行共產主義工業全歸國營外，國營工業有陶器麥酒兵器及印刷等業。日本國營工業則有印刷局，千住製絨所，兵工廠，製鐵所等。

我國宋時瓷有官窰，以供御用，是卽官營工業。清季末年有官立製礮局，船政局，機器製造局，織呢局，製布、紡紗、製蔴、繅絲等局，後以經營不善，多先後封閉，現所存者，僅少數之兵工製造業耳。抗戰事起，爲軍事上之

需要，我政府在後方設有煉鋼廠，煉銅廠，機器廠，電工器材廠，電瓷製造廠，動力油料廠，酒精廠等，二十八年統計，其產品價值約計八百餘萬元。此外又在西北西南一帶大城市設有電廠九處，二十八年收入統計計一百三十四萬五千四百餘元。（註）

今日各國地方政府所營之工業，多爲電氣及煤氣事業，此專爲供該區域內人民之需要，帶有獨占性，其收入於地方財政上甚佔重要。

（註）二十八年資源委員會所經辦之統計數。

第五款 商業收入

普通商業多帶有投機性，頗不適於國營，而具有獨占性者，如菸酒食鹽火柴等，宜歸國營，各國所行之專賣事業，即屬此類，但此種事業之經營，非立於私經濟之觀點，乃以之爲一種課稅方法，故於租稅篇中再申述之。此外掌握全國金融之銀行及保險亦適於國營，今分論之如後：

一、銀行國營問題

中央銀行應歸國營，其理由如下：（1）中央銀行爲一國金融之樞紐，對於全國金融及事業影響甚大，如歸私營，則經營者惟利是圖，而置全國經濟事業於不顧，殊非安全之道，故宜歸國營，由政府管理，以顧公衆之利益。（2）中央銀行有發鈔之特權，如國營，則發鈔所獲之利益，歸政府享有。（3）一國財政上之收入，爲數甚鉅，如中央銀行代理國庫，擁此鉅額之款項，以謀私利，實屬不當，故應歸國營，則利益歸公。

反對國營之理由謂：（1）中央銀行如歸國營，政府每於財政困難之際，有濫發鈔票之危險。（2）發鈔所得之利益，可由國家徵稅，不致完全歸於私人，故不必認爲必須國營之理由。（3）中央銀行國營，當敵國侵入時，其財產有視作國有物而被沒收的危險，如一八七〇年至一八七一年德法戰役，即是此例。

以上二說各有相當之理由，然實際上各國辦法不同，有歸國營者，如澳洲國家銀行，保加利國家銀行，蘇俄國家銀行，瑞典國家銀行，芬蘭銀行。有完全以股份公司組織之中央銀行，如英格蘭銀行，德意志銀行，奧大利

國家銀行，匈牙利國家銀行，法蘭西銀行等。亦有國家資本與私人資本合組之中央銀行，如日本銀行，希臘銀行，墨西哥銀行，捷克國家銀行，智利中央銀行等。中央銀行無論國營或私營，均有方法，防止弊端，如國營則對於發鈔數量及準備金均嚴加限定，以免政府濫發之弊，私營則對股東分紅若干，公積金若干，均有規定，其餘利悉歸國庫，由此可免惟利是圖不顧公益之弊。

我國中央銀行於民國十七年成立，資本爲二千萬元，按二十五年改訂之中央銀行法，定資本總額爲一萬萬元，由國庫撥足。（該法第六條）。其發行兌換之最高額，應經國民政府核准，準備金至少須有百分之六十現金準備，其餘爲保證準備。（第十七條及第二十條）。至年終結算以純益百分之六十以上爲公積金，此外得由總裁提經理事會議決在餘額內酌提行員福利金，餘額解繳國庫。（第三十三及三十四條）。

儲蓄銀行，供一般人民小額儲蓄之用，德、意、法、與等國多由地方自治團體經營，亦有由國家郵局經營者，以郵局普設於國內各地，吸收儲金，較爲方便。此制一八六一年始於英國，後傳於其他各國，我國今日亦有此郵政儲金之設置。

二、官營保險業

適於官營之保險業，則有勞動保險與簡易保險二種。前者爲預防勞動者減少或喪失勞動能力，謀勞動者生活之安全的保險，後者爲對於一般貧民階級生命的保險。二者均有社會政策上之目的。保費低廉，非私人所欲經營，況私營如一旦破產，則被保人有領不到保險金之危險，故應歸國營。簡易保險，爲一種生命保險，被保人不限勞動階級，手續簡便，一般郵局均可辦理，此制始於一八六四年之英國。勞動保險專爲勞動者而設，勞動者有時衰老殘廢，或疾病不能工作，平時由僱主與勞動者各出保費若干，以爲不能工作時生活之用。此制始於一八八三年之德國。一九一一年英國有國民保險法之制定，始實行勞動保險。日本有健康保險，始於昭和二年。

第四章　公經濟收入

第一節　行政收入

第一款　規費

一、規費之意義　國家政府或地方政府爲某一特定人之請求而執行政務，則政府對於該特定人征收一種補償，此補償卽名之爲規費。例如某二人發生爭執，訴諸法院，此訴訟者，必須向法院繳納訴訟費，而訴訟費卽規費中之一種。又如購買財產，須到官廳登記，意卽購產者請求官廳承認其所有權，該購產者須向官廳納費。此種規費均係強制的征收。由以上之意義中，則知規費包含下列二個要素：

（1）規費是根據政府之行爲而來，政府對於某私人必須與之特種權益，如訴訟費爲私人保障公平，財產登記費，承認其所有權是。

（2）規費是特殊的強制的征收，對於向政府請求之人所征收之費用，而該請求人非繳納不可。

二、決定規費之標準　決定規費之標準有二：一、按政府爲私人執行其職務時所需之費用爲標準。二、按私人因政府之行動所享受之利益爲標準。據第二種標準，則私人所享受之利益，因個人而異，則所收之規費，亦因人而不同，況且私人所享受之利益，常無法確定，故此標準實難採用。現今各國所行者多爲第一種。

三、規費徵收之方法　規費徵收之方法有二：卽直接徵收與間接徵收是也。前者爲直接向政府請求之當事人徵收之，後者爲貼印花或採用格式紙等。在國家政府，此二法常併用，而在地方團體則利用直接徵收法，因地方團體無發行印花及格式紙之權也。

四、規費之種類　規費大別之分爲二類：（1）司法規費，凡刑事裁判費，民事裁判費，及非訴訟事件費，如遺產管理費，與登記費等均屬之。（2）行政規費，如檢定費，證明費，特許費，榮典授予費，試驗費等。總之，凡內務、外務、文化、經濟，及財務行政規費，均包括在內。

第二款　特別捐

一、特別捐之意義　特別捐亦稱特賦，凡國家政府或地方政府爲謀公共利益起見，創設新營造物，或改良舊

營造物需要款項時，對於因營造物之創設或改良而受益之人，按其受益之程度，而行課賦之特別金，此特別金卽名之爲特別捐。如修築道路、橋樑、陰溝、或設置路燈等，需費甚巨，對於享受此種利益之人，所特別征課之金錢。

二、特別捐與規費之區別　按美國學者塞利格曼（Seligman）所著之租稅各論第十四章中，其區別特別捐與規費不同之點如下：

（1）特別捐之征收，只限於特定的地方建設，規費則可因任何勞役之故而征取，特別捐之活動領域有限，而規費則無限。

（2）特別捐之繳納一次完成，而規費則按每一繼續勞役定期繳納。

（3）規費爲課於納費人之個人資格上，特別捐爲課於納捐人所屬其階級之團員資格上，如派捐區，將捐數分配之於區內之人員上。

（4）特別捐須包含對不動產之利益，規費之繳納則在獲得政府之勞役，此勞役可利及不動產以外之其他事物，譬如動產，或有益於個人的其他品質，而與財產無關。

三、特別捐征收之方法　政府創設或改良營造物，使附近之私有財產價值增加，享受此利益之人，應納特別捐。政府征收此特別捐時，應按建設營造物之所費，按財產所有者所享受利益之程度攤派之。故特別捐之總收入額，不得超過所支出之費用。按照利益比率，向個別財產攤派之方法有二：（1）對陰溝之建設，按土地之店面面積爲標準；（2）對於街道或行人道之建設，以土地之全部面積攤派之。但比較進步之政府，多用曲線深度法，例如紐約市政府估計深度不同之土地價值時，依據四三二一原則，卽最靠近街道二十五呎以內之財產，計可獲得四成公共改良物所產生之利益；靠近街道次二十五呎以內之財產，計可獲得三成所產生之利益；再次二十五呎以內之財產，計可獲二成；最後二十五呎內之財產可獲得一成之利益。按此種成數分別向其征收特別捐。

四、特別捐征收之時期　關於此問題有以下三種辦法：

（1）在公共營造物未完成以前，卽行征收特別捐，政府可將現金付於承建人。但於此方法下，特別捐之攤

源，乃以預計數爲根據，惟預計數與實計數常大相懸殊，此其弊也

（2）設置流動基金，以便政府在營造物未完成前，即可將現金付與承建人，俟工程完成後，再征收特別捐，以此收入抵還基金。但設置流動基金不易，故實行亦殊困難。

（3）發行短期公債，作爲支撥地方建設營造物之費用，此等公債，可俟工程完成後，以特別捐收入償還之。此法較其他二法爲優，各國多採用之。

第三款　罰金

違犯國家之法律，而處罰之金類曰罰金。罰金之繳納，非爲對政府之報償，故與規費不同。政府於征收之前，非支付特定之費用，故又與特別捐不同。罰金不僅依據司法裁判征收，即於行政處罰亦征收之，如違犯警章，違犯租稅法規所征收之罰鍰，即此例也。

第二節　財政收入

財政收入者，即國家利用其財政權向人民征課而得之收入也。財政權爲主權之作用，惟以財政爲目的，故稱爲財政權。此財政權所征收之物，即爲租稅。財政權爲國家之權力，故課稅權之主體爲國家，然有時國家爲執行職務，常認公共團體有公法上之人格，使其代行國家權力，故公共團體亦得爲課稅權之主體。

財政收入——租稅與行政收入不同，以後者係國家執行政務時，附帶而生之收入，以特殊報償爲原則，而租稅係國家爲支給一般經費之故，向人民所征課，非附帶而來者，同時以一般報償爲原則，而非以特殊報償爲原則。租稅方面之材料較多，在財政學中甚佔重要地位，故另立一章以述之。

第五章　租稅總論

第一節　租稅之意義及其發生

租稅者，國家政府或地方政府以充給爲公共利益所需之支出之故，強制的由一般人民依其負担能力所征收之

財富也，由此定義分析之，則租稅有以下三種特質：

（一）租稅之徵收，爲國家政府或地方政府爲公共利益所需支出時而徵收之，非爲特殊利益而徵收之也。

（二）租稅爲政府向人民強制的徵收，凡人民皆有租稅之義務。

（三）租稅依人民負担能力爲標準而徵收，卽負担能力大者多課，負担能力小者少課之意。

由上可知租稅與規費不同：（1）規費之徵收，乃爲特殊人之利益，而租稅之徵收，爲一般人之利益；（2）規費之徵收，以政府所支出之費用之多少爲標準，租稅則以個人負担能力之大小爲標準。同時租稅與特別捐亦不同：（1）特別捐之徵收，以特殊利益爲標準，而租稅則以負擔能力爲標準，無特別利益之存在；（2）特別捐只限於地方建設，而租稅則無此限；（3）租稅在支付政府經費，以及淸償債務，而特別捐之目的，則大抵屬於資本之增加。租稅與規費及特別捐之不同既如是，而三者之同點，既其同屬於公經濟收入之範圍，同爲政府強制之徵收也。

在國家成立之初期，國王負維持秩序之責，因而國用日增，人民以勞力及實物自由貢獻於國王，及人口增加，國事日繁，而國家支出亦日大，於是不得不另謀其他收入。其中一部分賴王室私有財產權，而其他大部分不能不行強制的課賦，最初屬於勞役方面，以後乃課及財產方面，於是租稅生焉。美儒塞利格曼對於租稅之發展分爲七個時期，特略述之如下：

第一期爲贈與時期，卽國家之支出，大部份依賴人民之贈與，由歐洲各國之文字，卽可見之，如拉丁文Donum，及英文之Benevolence,卽有人民贈予國家金錢之義。

第二期爲幫助時期，卽政府懇求人民幫助，如拉丁文之Precarium,德文之Beden,原有請求之意，後卽變爲租稅，德文之Landbeden,卽爲土地稅。

第三期爲協助時期，人民自動協助政府，如英文之Aid,法文之Aide,德文之Steuer英文之Contribution,均有協助之義。

第四期爲犧牲時期，即個人爲公共而犧牲，如法國之鹽稅 Gabelle, 原有犧牲之義。德文之 Abgaben 亦有是義。

第五期爲義務時期，即人民納稅乃其當然之責任，如英文Duty，即有斯義，今日英國之死亡稅稱爲Death duties，關稅稱爲Custom duties,皆此例也。

第六期爲強迫時期，即國家強迫人民納稅，如英文課稅爲Imposition,法文之Impot,德文之Anf-age,皆含有強迫之意。

第七則爲稅率或派稅時期，即納稅之多少，完全由政府確定，不問人民願意與否，如英文Rate爲稅率，Assessment爲派稅，Tax含確定及計算之意在內。

第二節　租稅術語之解釋

（一）租稅主體，（Subject of Taxation）廣義言之，納稅者同時爲租稅之負担者，此人即爲租稅之主體，例如自耕農每年納土地稅，彼亦即租稅之負担者，則租稅之主體即爲自耕農。狹義言之，在法律上應納租稅之人，即爲租稅主體，通常解釋多採後說，以前說中租稅負担者實不易知也。

（二）租稅客體，（Object of Taxation），即課稅之目的物，例如土地稅之土地，所得稅之所得等。

（三）稅源（Source of Taxation），即租稅之來源，如財產之收益，爲財產稅之稅源，所得爲所得稅之稅源，在所得稅之稅源與租稅客體一致。

（四）稅本，即稅源之所從出，如所得稅之稅源爲所得，而其稅本爲土地，勞力，資本及企業。

（五）納稅人（Tax payer）即納稅與國家之人。

（六）負稅人（Tax bearer），即最後負擔租稅之人，例如賣酒商納酒稅若干，但彼可將此稅轉嫁於買酒者，故賣酒商爲納稅人而非負稅人，而買酒者爲最後負擔租稅之人。

（七）租稅單位（Unit of Taxation），即課稅標準之一定數量，而爲計算稅額之基礎，如煤一噸課稅若

干，酒一加侖課稅若干是也。

（八）稅率（Tax rate），即每一租稅單位，應征之稅額也。如酒每加侖課一角，煤每噸課五角。通常多以百分率表示之。稅率分為二大類，即比例稅率與非比稅率，茲解釋之如下：

（1）比例稅率，（Proportional rate），即稅率有一定之百分比，如百元，千元，萬元，均課稅百分三者是也。中又分為定率法（Fixed Rate）與配賦法（Apportioned rate），前者為有一定比例之稅，後者先不知稅率若干，只知國家欲課某稅之總額，而按各省各縣各區之不動產分攤之。

（2）非比例稅率（Disproportional rate），即無一定百分比之稅率，中又分為三種：

a．累進稅率（Progressive），稅率隨課稅物件之多少而加高，如所得愈大者，則稅率亦大者是。

b．累減稅率（Degressive），預先定出免稅額與最高限度，在此限度下，則課稅物件愈少，而稅率亦愈低，超過此限度即課比例稅。由上而下為累減，由下而上為累進，累進累減實為一事，此為一般學者通說，而其實二者大有區別。例如所得最初一萬元課百分之一，其次三萬元課百分之二，其次五萬元課百分之三………等是，稅率雖增，而稅級與稅級之間比例程度則逐減低，此即累減稅也。反之，累進稅率，其稅級與稅級間之比例程度亦增。

c．逆進稅率（Regressive），逆進稅率與累進稅率正相反，即課稅物件愈多，而稅率反愈低，課稅物件愈少，而稅率反愈高。此種稅率實不合理，今日各國鮮有用之者。

（九）稅額（Tax amount），即課稅總額之謂也。

（十）從量稅（Specific duty），即按課稅物件數量之多少為課稅標準之謂。如布每疋課五元，棉花每包課十元等是。

（十一）從價稅（Advalorem），即按課稅物件價值為標準而課稅之謂。如奢侈品課值百抽五十，必需品課值百抽五等是。

（十二）租稅表册（Cadastre），卽納稅人之姓名，稅率之多少，課稅物件若干等項記載於一定格式之簿册之謂。日本之租稅台帳，我國明朝之魚鱗册皆是也。

第三節　租稅之學說

人民爲何需要納稅，而國家課稅之根據何在，歷來學者意見紛紜，歸納之有以下數種學說：

（一）財政說　此說視租稅爲供給國家所需之資金的一種工具，此外別無他物。至於租稅使用之目的，乃政府所決定，財政當局只能設法獲得所必需之款項，唯所注意者宜竭力設法減少對納稅者之不便耳，其負担之公平與否，則非所問。此說對於租稅之意見，不十分明瞭，則有征收機關對於抵抗力最弱之地方課稅最多之危險，以致征收方法侵害公平原則，於是一切弊端均可由此發生矣。此說之主張者爲法人鮑典。（J. Bodin）

（二）利益說　此說視租稅爲國家或地方團體對於各納稅者所施之勤勞之一種報酬，而納稅之多少，亦卽以此個人所得之勤勞之利益爲標準。國家與人民以利益，人民與之租稅，二者互相交換，故又名之爲交換說。此說之代表爲十七世紀荷蘭學者格老秀斯(Grotius)英之霍布斯(Hobbes)，德之舖芬道夫。(Pfendorf)

此說最大之缺點：卽在於政府之勤勞無法測量，誰敢謂每年納五百元於國家之人，其所得之勤勞利益正等於其所付耶？再者此說難以適用於今日之租稅制度。何則？如租稅爲對於國家勤勞之代價，則富者應少納，貧者應多納，蓋以公共圖書館娛樂場及公園等之設置多爲貧人，貧人所享受之利益較大，故應多納，有是理乎？

（三）保險費說　此說以政府爲保險公司。人民爲保戶，政府對於人民之生命財產加以保障，故人民對此保障應納保險費，此費卽所謂租稅是也。此說之代表爲法之孟德斯鳩(Montesquieu)梯耶(Thiers)，德之克瑞爾(Krehl)等。此說之缺點，卽假如政府爲保險機關，人民生命財產有損失時，則保險者卽應賠償之，但實際上人民生命財產，戰時多有損失，而政府不能賠償，故以保險費說解釋租稅之根據，實不恰當。

（四）社會政策說　此說視租稅爲改良政治經濟或社會之一種工具，如國家擬扶植本國工業，必需對競爭之入口貨課稅；如欲平均人民之分配，則對於社會中之富者加重課累進稅率。主張此說之代表爲德國學者華格納

（Wagner）。華氏以爲國家之財政有二大時代，第一時代爲國家征稅純爲財政上收入之目的；第二時代爲國家征稅則出於社會政策上之目的，爲平均財富分配非純爲收入也。現在第一時代已過，而至第二時代矣。

現在各國租稅制度不完全以收入爲目的，而帶有社會政策色彩甚濃，所以所得稅遺產稅皆課累進稅率，而所得稅中，財產所得較勤勞所得課重稅，不勞利得課最重稅，此皆社會政策說之實現於租稅制度中者。然絕不能因此即謂今後財政走入社會政策時代，而毫無關於財政之收入也。二時代之截然劃分，在財政史上實無此例。

（五）義務說　此說係根據德國學者費希特(Fichte)與黑格爾(Hegel)之哲學思想而來，彼等視國家爲有機體，人民爲細胞，有機體不能脫離細胞，而細胞之無有機體，亦不能存在，國家與人民之關係亦猶是也，國家爲人民作事，人民卽有以其財產之一部分貢獻於國家之義務，此義務說之所由來也。由納稅者個人觀之，此一部分財產之付給，純爲一種犧牲，故又名犧牲說。但犧牲之多少以個人能力爲標準，故又名之爲能力說。按此能力說之理論，係根據限界效用說而來，因爲各個人所有之財產不同，財產多者，對於財產之限界效用小，而財產少者則反是，故課稅時對於財產多者宜重課，財產少者宜輕課，使財產少者納稅後所感覺之犧牲程度，與財產多者納稅後所感覺者相等，方得稱爲公平。此義務說倡之於德國學者斯塔爾(Stahl)，及愛耶伯哥(Eheberg)，近世學者多贊同之。

第四節　租稅之分類

租稅之分類以所取之觀點不同，而有以下種種之分法：

（1）以課稅權之主體爲標準，可分爲國稅與地方稅二種。凡課稅權之主體在國家者，則爲國稅，而課稅權之主體在地方者，則爲地方稅。關於二者之劃分，請參閱第三編第二章第二節中央收入與地方收入之劃分一段。

（2）以租稅在國家收入上之地位爲標準，可分爲經常稅與臨時稅二種，前者爲年年有常規而繼續征課之稅，後者爲有臨時事件發生，在一定期間內所征課之稅也。臨時稅行之日久，卽可變爲經常稅。平時各國多不征臨時稅，以征稅須國會通過，手續煩重，同時又須顧及人民之負担力及經濟狀況等。故在平時收入不足，則多採

用公債辦法。戰時國家財政收入不足，則有征臨時稅辦法者，如開辦戰時利得稅，臨時財產稅等。

（3）以租稅充當支出範圍爲標準，可分爲一般稅與特定稅二種。一般稅者，爲抵補一般的經費所征之稅也。特定稅者，專爲某特定目的之支出而征之稅也，如昔時英國所征之救貧稅，卽專爲救貧之用者是。特別稅收入須立特別會計，有破壞預算統一之弊。

（4）以納稅時資財之形式爲標準，可分爲現物稅與現金稅二種。現物稅卽人民納實物於國家，如前淸時代之漕糧，我抗戰時期田賦之納穀等是。現金稅卽人民納貨幣於國家，現代國家已入貨幣經濟時代，故租稅多爲現金稅，在抗戰時期我所以行現物稅者，實爲解决軍糧與平抑糧價之故也。

（5）以納稅之主體或客體爲標準，可分爲人稅與物稅二種。人稅以租稅主體爲標準，如人頭稅與所得稅是。物稅以租稅客體爲標準，如土地稅與房屋稅等是。

（6）以租稅征收之技術爲標準，可分直接稅與間接稅二種。其中區別有以下三種不同之學說：

（A）完全以轉嫁與否爲標準，租稅不轉嫁者爲直接稅，轉嫁者爲間接稅。前者如所得稅，土地稅，一般財產稅等是，後者如內地消費稅，關稅等是。

但直接稅中亦有轉嫁者，如勞動所得稅是也，蓋因工資僅足維持工人之生活，課工資稅後，則工人所得減少，而生活困難，於是要求增加工資，卽將工資稅轉嫁於其僱主，僱主抬高物價，而又轉嫁於消費者。由此觀之，孰謂所得稅爲直接稅而不轉嫁耶？

再如遺產稅，以死亡人之觀點觀之，課在死亡人之財產上是不轉嫁的，應爲直接稅；但以繼承人之觀點觀之，其所得之遺產以課稅而減少，是又爲轉嫁的，應爲間接稅，故此種區分，實難明確。

又有一派學者主張直接稅與間接稅之區別，以立法人之本意爲標準，凡立法人之意預期租稅之轉嫁者，則爲間接稅；反之，立法人之意預期其不轉嫁者，則爲直接稅。此說之主張者有英之米爾（Mill）德之勞氏及華格納（Rau, Wagner）。法之鮑留——（Leroy-Beanlien）等人。

然立法人之本意如何，並其預期如何，外人無由得知，亦甚難有確切之根據。有時立法人預期其爲直接稅，但實際上成爲間接稅者，例如資本利息稅本爲直接稅，然事實上先課於債務人身上，當其交付利息時，即將此稅扣留，此稅即由債務者轉嫁於債權人身上。故此種區分，亦不甚妥。

（B）按租稅客體之有永久性與否區分之，課於永久的循環的事項的租稅爲直接稅，而課於臨時的特殊的事項之租稅爲間接稅。此說英人巴斯退布爾(Bastable)主張之。然今日之遺產稅，一般學者均視之爲直接稅，如按巴氏之區分，則遺產稅必爲間接稅矣。（見巴氏著財政學二百九十一頁）

較上說更爲具體之主張，即按租稅表册之有無，而區分直接稅或間接稅，凡列在表册之稅爲直接稅，因其有固定性繼續性者也，如土地房屋等稅是。凡不列在表册而只由國家定出稅率者，即爲間接稅，如消費稅等是。主張此說者爲法國學者格尼爾(Garnier)巴略(Parieu)等。然此說甚爲武斷，與事實不合。例如關稅爲一般人所公認之間接稅，若按此說，關稅亦有表册，似宜列入直接稅矣。

（C）按稅源爲標準而區分之，稅源在於收入上，則爲直接稅，稅源在於支出上，則爲間接稅，此爲意大利學者薩勒諾 Ricca Salerno)格拉占尼(Graziani)等所主張。此說亦有缺點，例如奢侈稅，是根據消費者支出時所課之稅，如此派人之說，則爲間接稅，而事實上此稅納稅人即爲負担人，是不轉嫁的，故通常視之爲直接稅。

印度學者薛賚時將上說稍加修正，而謂直接稅爲直接課於財產及收入之稅，間接稅爲由消費人納於國家之稅。例如所得稅，財產稅，遺產稅，人頭稅，及直接付與國家之消費稅，皆爲直接稅；至於其他租稅，則爲間接稅，例如關稅與國產稅是。換言之，即因人民之動作，享樂及消費而始及於財產於收入者，即爲間接稅。如關稅，國產稅，營業稅，交易稅，娛樂稅，及賭博稅皆爲間接稅。要之，直接稅與間接稅之區別，依租稅是否直接取之收入財產或消費爲標準，直接者則爲直接稅，否則爲間接稅。（見薛著財政學新論一百一十二頁）此說亦不周延，如營業稅直接課於商店之收入上，爲何薛氏竟列之於間接內耶？

以上三說對於直接稅與間接稅之區分，殊難明確。本著者之意，以爲在通常情形下，租稅不轉嫁者爲直接

稅，轉嫁者卽爲間接稅。所謂通常情形者，卽經濟情形不變動之謂也，例如在通常情形下課勞動所得稅，課其最低生活費以上之純所得上，卽不轉嫁。如經濟情形變動，物價高漲，其最低生活費加多，則所得稅侵害其最低生活，而勞動者必要求增加工資，轉嫁其所負之所得稅，（或所得稅率提高，亦有此現象），此卽非通常之情形也。又如在通常情形下，房屋稅課在租金上，是不轉嫁的；然如果人口特別增加，房屋之需要立刻加大，則房戶爭租房屋，則房屋稅卽可轉嫁，此非通常之情形也。如能把握此原則，則直接稅與間接稅之區分，庶可得一解決之道矣。

（7）按租稅之性質，本著者試擬分類如左：

- （一）收入稅
  - Ⅰ、收益稅
    - （1）土地稅
    - （2）房屋稅
    - （3）營業稅
    - （4）資息稅
  - Ⅱ、所得稅——一般所得稅
  - Ⅲ、財產稅
    - （1）一般財產稅
    - （2）臨時財產稅
  - Ⅳ、不勞利得稅
    - （1）遺產稅
    - （2）增價稅
    - （3）戰時利得稅

(二)消費稅
- I、間接消費稅
  - (1)關稅
  - (2)統稅
  - (3)鹽稅
  - (4)煙酒稅
- II、直接消費稅——娛樂稅，奢侈稅等
- III、專賣——鹽糖菸及火柴等

(三)流通稅
- (1)登記稅
- (2)印花稅
- (3)銀行兌換劵發行稅
- (4)噸稅

第五節　租稅之原則

第一款　概說

租稅原則者，卽課稅應遵守之原則也。專制政體時代，常因君主之誅求無厭，以致民不聊生，天下大亂者，史例甚多，於是學者爲防此弊，乃倡「百姓足君孰與不足；百姓不足，君孰與足」之說，又有所謂「與其有聚斂之臣，寧有盜臣」之主張，輕刑薄稅之論，亦卽當時課稅之原則也。及民主政治時代，凡租稅之征稅均須經立法機關核准，租稅之征收須能支持國用，並須顧及人民負擔能力，而公平及經濟之觀念，於是發生，財政學者亦多從事租稅原則之研求，茲將著名學者所主張之原則，擇其堪爲典型者述之如次：

一、亞丹斯密氏在其所著原富中，主張租稅有四大原則：

(1)平等之原則(Principle of Equality)

(2)確實之原則(Principle of Certainty)

(3)便利之原則(Principle of Convenience)

(4)征收經濟之原則(Principle of Economy in Collection)

二、德國學者華格納之九大原則：

甲 財政政策之原則(Finanz politische Prinzipien)

(1)收入宜豐(Ausreichenheit)

(2)宜有彈力(Beweglichkeit)

乙 國民經濟之原則(Volkswirtschaftliche Prinzipien)

(3)宜精選稅源，(Wahlrichtiger Steuerquellan)對於稅源宜保護，不可傷及資產本身。

(4)租稅之選擇宜注意其所引起之影響，(Berucksichtigung der Wirkungen der einzelnen Steuern)對於經濟生活及企業之騷擾宜少。

丙 正義之原則(Prinzipien der Gerechtigkeit)

(5)宜普及，(Allgemeinheit)人人宜納稅，無人得以避免。

(6)宜平等，(Valtmassiqkeit)按個人負擔力，定納稅之多少。

丁 稅務行政之原則(Prinzipien der Steuerverwaltung)

(7)宜確定(Bestimmheit)

(8)宜便利(Bequemlichkeit)

(9)徵收費宜少(Etreben nach der geringsten Erhebungskosten)

三、意大利學者寇薩(Cossa)之十大原則：

(甲)司法之原則：

(1)合法。(租稅必經過適當之法律手續)。

(2)確定。(法律宜明確規定租稅之性質，征收制度及處罰)。

(3)適當。(應爲全體民衆之利益而征稅，租稅之總數與公共支出宜保持平衡)。

(4)平等。(課稅宜普遍，以所得爲標準，求事實之平等)。

(5)道德。(不可有特殊之豁免及例外，不可害及勞動儲蓄，不可漏稅)。

(乙)經濟之原則：

(6)徵稅最好僅及於國民經濟或個人之所得，不及於財產。

(7)對於工業之自然發展，其騷擾當求減至最小限度。

(丙)政治之原則：

(8)充足——收入宜滿足財政上需要。

(9)彈性——租稅變化，能適合公共支出。

(10)適當之徵收方法——宜便利納稅人爲主要。

四、德國萊比西大學教授穆爾(Bruno moll)之十七大原則：

(甲)租稅總論上之理想原則：

I、普通的原則

(1)凡在現有之租稅制度之意義內，視爲租稅主體者，均須負擔租稅(主觀的普及)

(2)凡在現有之租稅制度之意義內，視爲租稅客體者均須負擔租稅。(客觀的普及)

(3)每種貨物與每一租稅之稅源上，祇能課稅一次 不宜重複課稅。

II、國家政策之原則：

(4)在國家財政困難時，課稅之高度爲無限制(犧牲說)。

Ⅲ、財政經濟之原則

（5）租稅宜有伸縮力。

Ⅳ、社會之原則

（6）凡物品及法人其收益或營利作爲公益之用者，宜免稅。

（7）爲滿足必需生活所需之最低限度宜免稅。（「1」與「2」的限制）

Ⅴ、私經濟及國民經濟之原則

（8）租稅對個人經濟中之生產及營利行爲之擾亂宜竭力減少，並且對於國民經濟流通過程不宜阻礙。

（9）租稅宜不侵及財源。

Ⅵ、租稅技術之原則

（10）租稅宜盡力在所得或財產構成之來源上徵收。

（11）租稅須竭力使征收費減少。

（12）租稅宜設法竭力減少擾亂私人之生活。

（乙）租稅各論中之理想原則

Ⅰ、關於直接稅者：

（13）直接稅須按各個人負擔能力征收之。

（14）大的租稅客體，須較小的租稅客體，征較高的稅。（累進原則）。

（15）確實所得須較勤勞所得征較高的稅。

Ⅱ、關於間接稅者：

（16）消費稅及關稅須對價值較高而品質較良者課高稅。

（17）消費稅須竭力使其對於成品課稅，而在其生產過程中，不宜課稅。

總觀以上四學者所立之租稅原則，各有所長，亦有所短，亞丹斯密氏於平等原則中主張，人民當比例其在國家保護下所享有之收入而納稅，是即租稅之交換說也，以國家與人民之立於對等之地位，其對於國家觀念之薄弱，實與今日之情形不合。至其確實便利與征收經濟原則，仍爲今日所重視者。及華格納出，乃改造斯密氏之平等原則爲正義之原則，主張按個人負担能力課累進稅，此實一大進步。同時提倡斯密氏所未曾言之國民經濟及財政原則，將斯密氏之確實便利與征收經濟原則總名之爲稅務行政原則，共計四類九大原則，包羅萬有，尚稱完備。近世意大利學者寇薩所立之租稅原則較華氏尤爲繁多，共計三類十大原則，其中言前人之所未言者，則有司法原則。租稅必於經過立法手續，乃今日民主國家應有之程序，但其名之爲「司法」，不如改之爲「立法」較爲妥當。至德國學者稽爾所主張之十七大原則，細目列舉，固稱詳盡，然其數量太繁，眉目殊難清楚，而其提出國家政策原則，實合於戰時財政原則，此稽爾氏之貢獻也。玆合各家之所長，試擬租稅之原則如次：

（一）國民經濟原則
- （1）不宜侵及稅本
- （2）宜愼選稅源

（二）社會原則
- （3）宜普及
- （4）宜公平

（三）財政原則
- （5）宜充足
- （6）有彈力

（四）立法原則
- （7）宜合法
- （8）宜適當

(五)行政原則 ┬(9)宜確定
├(10)宜便利
└(11)最少征收費

(六)國家政策原則 ——(12)在國家財政困難之時，課稅之高度宜無限制。

第二款　國民經濟原則

第一項　租稅不宜侵及稅本

稅本者，卽租稅稅源之所從出，在個人經濟爲財產與勞力。由財產而得收入，此收入爲其果實，財產爲其根幹，若租稅征自財產之果實，則其根幹毫不受損；反之若征自財產，則其根幹卽有枯萎之虞，果實亦無從出，果實缺，則租稅卽無支給之源，故爲稅本之財產，決不可侵及，以免稅源壅滯。個人之勞力亦稅本也，有勞力而後有所得，有所得而後方能課稅，如課稅侵及勞力，則勞力者生活困難，生產力減弱，而其所得亦少，所得少，則租稅收入自不能暢旺矣。

一國之產業亦稅本也，產業生財，除產費外而有剩餘，租稅宜課於剩餘上，如侵及產業，則產業不振，生產大減，而稅源將竭。故課稅而侵及稅本，是猶宰下金蛋之鵝，竭產魚之澤，欲以後再產金蛋及魚而不可得矣。

積極方面宜保護稅本，租稅不可妨害生產及交換，傷及國民經濟生產。欲不礙生產及交換，須對於私人生產行爲不可擾及，國民經濟流動不可阻礙。例如消費稅雖其目的爲征課消費者，但納稅者爲生產者及商人，征收機關對之須嚴加監督與考查，阻礙其業務之進行者至大。而消費稅征收制度中，尤以原料稅爲最劣，半製品稅次之，出廠稅爲最佳，以其擾商最少故也。

第二項　宜愼選稅源

稅源者，租稅所由支付之泉源也。最合宜之稅源，則爲所得及收益，此種所得及收益，乃財產與勞力所生之收入，縱令課稅，於經濟之基礎亦毫無害處。至於資本則不可爲稅源，因資本爲生產上不可缺之物，如以之爲稅

源，則必妨害生產。今爲明了起見，再例釋之，如課稅於流動資本，則生產事業因無流動資金而縮小，以致工人失業，生產減少，如課稅於固定資本，則資本家常變賣其機器及設備以支付租稅，結果生產衰退，影響於國民經濟者甚大，故資本不可作稅源。但如國家爲施行社會政策，矯正分配不均，對大資本家所有之資本，課以重稅，可以之爲稅源。或課稅於私人資本，用之再投資於生產事業，如開礦及建築鐵路等，有益於國民經濟，亦可以之爲稅源。

至於消費財產如食物等，可視爲所得之表現，應課稅，但非以之爲稅源，乃以之爲租稅客體也。租稅非取自消費財產之本身，乃取自潛在於消費財產後之所得。利用財產之課稅者亦然，蓋利用財產如住宅家具奢侈品等，可視爲由享樂而生之一種所得，非以之爲稅源，乃以之爲租稅客體。總之，財產尤其是資本，原則上不可爲稅源，但以之爲租稅客體則無妨，世人稱資本稅或財產稅者，皆以資本或財產爲租稅客體，換言之，卽以財產所生之收益或資本所生之利息爲稅源，然非直接課稅於收益或利息，乃以財產或資本爲標準而課稅之也。

第三款　社會原則

第一項　宜普及

所謂普及者，卽一切人民均須負擔租稅也。但租稅主體捕捉不易，且不正確，故間接由租稅客體捕捉之，期無遺漏，穆爾所謂一切物均宜負稅，卽此意也。此人人均須負稅之原則，亦由歷史演進而來，封建世之中古時代，武士僧侶皆不納稅，如法國昔時有不動產稅，爲一般人民所納，而官吏則免之，人頭稅亦如此。及憲政時代，人人在法律上平等，皆有納稅之義務，租稅遂普及。其中除外交官及領事因國際協定關係可免納外，其他不論其爲自然人或法人，內國人或外國人概無例外，一律均須負稅。今就自然人及法人二者分別述之如左：

一、自然人　自然人分爲內國人與外國人兩種。此係以國籍爲標準。其課稅情形有以下三種：（1）凡住在本國之內國人，自有納稅義務，而其所得及資產亦應列入於課稅範圍，殆無疑義。（2）住在本國之內國人，其身雖在本國而其財產及所得均在外國時，當如何處置？自屬問題。關於此點，可就屬人主義及屬地主義分別論

之所謂屬人主義者，卽租稅着限於個人，凡有納稅能力者，卽應課稅；所謂屬地主義，卽不問其人如何，但有貨物存在之地，爲國家權力所及之範圍內卽應課稅。由此觀之，此種課稅似不應採屬人主義，以此內國人雖有負稅能力，但如採屬人主義而課之，則其在外國之所得及財產必又蒙一次課稅之，如此，豈不成爲二重納稅之負担耶？故此種租稅當從屬地主義而征課之，外國課稅後，則本國卽不再課稅。（3）至於住在外國之內國人，如其資產及所得在本國者，應採屬地主義征課之；但如其資產及所得在外國時。則不應課稅，以其爲本國權力之所不及也。

對於外國人之課稅情形如下（1）外國人若其住在外國，而其所得及財產亦均在外國，固無課稅之理，亦無課稅之力，以爲吾國政府權力所不及，而彼等亦無負担他國納稅之義務也。（2）設外國人雖身居外國，而其財產所得均在吾國境內，或其營業所得來自吾國時，則應本屬地主義課稅，蓋不如是，卽不公平，而使本國人立於不利之地位也。（3）設外國人在內國非爲營利，而僅消費其從外國收到之所得，此與內國有利，故多不課稅。

二、法人　法人可分爲公法人及私法人二種，如以國籍別，更可分爲內國法人與外國法人二種。玆分述之如次：

（A）公法人之課稅　關於公法人之課稅，有以下三種情形：（1）國有財產及官營企業，似不應課稅，如課稅亦不過國家將右手之所失，收之於左手而已，其不得列於收入，固無待論；但原則上以課稅爲是，蓋爲明白營業或財產之實際損益，課以租稅，或至少在會計有計算之必要。（2）與私人競爭之官營業，課以與私人同樣之稅，可以保護私業者之利益。（3）教會學校及其他教育衛生慈善救貧之公共團體，非以營利爲目的者，應不課稅，以此等團體與國家政府謀公衆福利之旨相符，故課稅權雖受限制，亦非不當之事。

（B）私法人之課稅　營利公司之財產及所得應課稅，以其一如私人之有負担能力也。現應研究者，卽法人之課稅與社員或股東之課稅關係。例如所得稅，有人謂旣課稅於股東，不必再課稅於法人，如課稅於法人，卽不必再稅股東。但不知法人自有一種人格，而與股東不同，故均應課稅。且法人之負担力稅股東又未必同，法人嘗

用純益之一部以分配於股東，至其他部份作爲公積金或擴充事業之用，故課稅於法人，可課其純益全部，反之課稅於股東，則常失其一部，故爲免除遺漏起見，二者均宜課稅。但就紅利一點觀之，似爲二重稅，故二者如同課所得稅時，對於二重稅之部份，宜酌減其稅率爲是。

（C）內國法人與外國法人之課稅　凡本店或其主要事務所在內國者，爲內國法人。其本店或其主要事務所在外國者爲外國法人。在課稅問題有以下二種情形：（1）內國法人其資產或營業在外國時，不宜課稅。但法人如以內地之資本兼營內外營業者，可對其全部營業課稅。（2）外國法人在內國有資產或營業時，須課稅。但對其在外國之本店或支店則無法課稅。

第二項　宜公平

所謂公平者，即租稅之負担宜平等分配於各人之間也。欲使負担之平等，須按個人能力爲標準而課稅。關於能力之解釋，歷來有主觀與客觀二種。主觀之解釋，認爲納稅能力即個人之犧牲，課稅後使各個人所感覺之犧牲程度應均等。但犧牲一語殊爲抽象，實無法估計，因此無由知其均等與否，於是吾人不得不借助於客觀的解釋。此解釋即根據人民之所得或財產，以推斷其負担能力。財產或所得多者，其負担力必大，少者其負担力必小，故對前者宜重課，後者宜輕課。有土地房屋之不動產者，每年有固定收入，名爲確實所得；而無此不動產者，須依其勞力而得收入，此種收入無常且不可靠，名之爲勤勞所得。就於前者宜重課，後者宜輕課。不費勞力而得之所得爲不勞所得，與普通所得比較之，前者負担力大，宜重課，後者負担力小，宜輕課。此種差別課稅，即累進稅原則之實用也。人類生活最低的慾望，有絕對滿足之必要，此最低之生活費無負担力之可言，故宜免稅。同時有同額之所得或財產者，其負担力亦因各人之環境而異，家庭中子女多者，其扶養費多，負債多者，其開支大　此種人負担力小，反之則大。故課稅時對個人情形必須加以斟酌。最後爲適應負担平等原則起見，對於一稅源，只能課一種稅，此二重稅，宜避免之義是也。以上種種，必須完全顧到，而後方能達公平之目的。

第一目　累進稅

一、累進稅之根據

今日學者主張，欲達公平之目的，須以所得或財產之多寡爲標準，須以累進稅率，此說卽根據犧牲均等說，而犧牲均等說又以限界效用之理論爲根據。凡人之所得愈多，其對於所得之每一部份之限界效用愈小，反之其所得愈少者，而其對於所得之每一部份之限界效用愈大。如納以比例稅，勢必所得多者負稅輕；而所得少者負稅重，其犧牲之不均等，亦可想見。故欲求課稅人間彼此之犧牲均等，須對於所得大者課累進稅。

以上犧牲說，乃從消費或支出方面計算納稅能力，但以爲各人之欲望不同，犧牲亦絕不能平等，於是德國學者斯泰因(Stein)遂創生產力說，謂有資產與收入大者，其增加資產之便利，往往超出於數學比例之外，資產愈大者其增加愈速，而其負擔力愈大，故應課累進稅。

總之，無論從消費或生產方面觀，其結果凡所得或財產大者，宜課累進稅率則相同，而二說之根本意義亦皆合於能力原則。

二、累進稅之種類

累進稅大別之可分爲二種：卽等級累進率與分類累進率是也。玆分釋之如次：

(1)等級累進率者(Stufentarif)卽將財產分成若干等級，每一等級納一定稅額之謂也。例如：

$11 000——$12 000課稅$550

$12 000　$15,000課稅$600

此種稅率缺點有二：(一)在每一等級內，納稅相同，如此，則非爲累進而爲逆進矣。如一萬二千元納稅五百五十元，其稅率爲百分之四點五，一萬一千元納稅五百五十元，其稅率爲百分之五，是財產多而納稅少，財產少而納稅反多，此卽逆進稅也。(二)等級與等級間發生極大之不調協。例如一萬二千元，納稅五百五十元，而一萬二千零一元，卽納稅六百，多一元卽多納稅五十元，由此可見等級累進之不科學矣。

(2)分類累進率(Durchstaffelung)，亦稱超過額累進率，卽將所得或財產分成若干部分，每一部分，按照

一定之百分率課稅。例如甲之所得爲五千元，其稅率如下：

最初	$1.000	課	1%
其次	1.000	課	2%
其次	1.000	課	3%
其次	1.000	課	4%
其次	1.000	課	5%

甲五千元之所得，按上稅率計算之，共課稅一百五十元。此種稅率可免除第一種累進率之缺點，故各國所得稅或遺產率多採此種。

三、反對累進稅之理由及批評

累進稅雖爲達公平目的之必要手段，然歷來學者仍有不少反對之者，如英之米爾(G. S. Mill)德之烏芬巴哈(Umrfonbacr)，法之鯢留(Leroy Beaulien)等，而其反對之理由，總括之不外以下四種：

（1）累進稅能減少個人儲蓄，獎勵資本外溢，以致有礙國家之生產。蓋於累進稅率之下，所得或財產多者納稅多，因此人皆不欲儲蓄；如本國稅率較外國高時，則本國人將不願在國內儲蓄，而將資本移於國外，以免多納租稅，故累進稅實有獎勵資本外流之可能，以致國內資本減少，生產衰退。

（2）累進稅率之高度爲武斷的，隨立法人之任意訂定毫無學理上之根據。

（3）累進稅率若增至最高點時，（即百分之百）可將財產完全沒收。

（4）累進稅祇適用於直接稅之一部分，如所得稅遺產稅及財產稅等，而對於其他稅，尤其間接稅則不適用。

以上四點爲反對累進稅之理由，然細查之，殊不充分。第一理由，謂累進稅減少儲蓄者，誠有幾分可能，但累進稅重課富人，輕課貧人，而所減少者乃富人之儲蓄，而貧人儲蓄仍可增加，由全國言之，一增一減，結果並無妨礙。至於謂獎勵資本外流者，則在本國稅率高於外國時，大有可能；然如本國與外國相等，或本國較外國低

時，則無此可能。就有此外流之可能，國家可用匯兌統制等方法阻止之。第二理由謂累進率爲武斷者，凡一切法律之規定幾全爲武斷的，累進稅爲然，而比例稅又何嘗不然，故以此爲反對累進稅之理由，更不充分。第三理由謂累進稅高至百分之百時，即等於沒收，其實稅率即高至百分之百時，亦不能將全部財產或所得沒收，以今日累進稅之辦法，均有免稅額之規定，同時行分額累進時，乃逐步增高，即沒收亦不過爲一部分之財產或所得耳。至於第四理由謂累進稅不能適用於一切租稅，尤其間接稅則不適用，誠然，但累進稅之施行，在於平均財富，達到公平，一切稅均適用累進與否，則非所問也，以此爲反對之理由，更不成立。

第二目　財產所得重課勤勞所得輕課

一、財產所得重課勤勞所得輕課之理由

A根據犧牲均等之理由：

（1）財產所得者，乃土地房屋及資本等之所得也，勤勞所得者，乃人之體力或心力之所得也，前者有穩固性及連續性，而後者如人一旦有病，則來源中斷，故乏穩固性，又非年年反覆而來者，故又無連續性，因此勤勞所得者，爲防疾病及衰老之需，須年年儲蓄其所得之一部，而財產所得者，只要財產存在，則收入即源源不絕，故不必防備將來。如二者課同一稅率，則勤勞所得者犧牲大，而財產所得者犧牲小，如欲求其均等，非輕課前者，重課後者不可。

（2）次就二種所得獲得時之費用觀之，亦不相同。勤勞所得者於工作之後，欲恢復其心力體力之疲勞，所需之營養料必多，故其所費亦大，而財產所得者，終日無所事事，坐食家中，其心力體力既無所消耗，故亦無疲勞與不疲勞之感，因此其所需之營養料少，而所費亦自少，如二者課同一稅率，則勤勞所得者之犧牲大，而財產所得者之犧牲小，欲其均等，唯有輕課前者，重課後者。

（3）再就二種所得者對於所得愛惜之程度比較之，勤勞所得者，其所得來自血汗，其艱苦之程度大，故愛惜之程度強，而納稅之際，所感之犧牲較大，痛苦亦深，但財產所得，所得者可安坐而取之，毫無費力，故愛惜

之程度弱，納稅後所感之犧牲較小，而痛苦亦小。今欲求二者之犧牲均等，唯有重課財產所得，輕課勤勞所得。

B根據社會政策之理由：

更就社會政策之理由觀之，現代社會已成貧富懸殊分配不均之現象，如貧富二者課同一稅率，則有產者之損失小，無產者之損失大，貧富懸殊將愈加甚，實違反公平之原則。今欲矯正此弊，應利用租稅方法減少其不均之程度，故當重課財產所得，輕課勤勞所得。

二、重課財產所得與輕課勤勞所得之方法。

重課財產所得，輕課勤勞所得之方法有二：（一）於所得稅中行之，在所得稅中對於勤勞所得扣除一定成數，而對於財產所得則毫不扣除，於英日等國行之。或按所得之種類，而用不同之稅率亦可，於財產所得課重稅，勤勞所得課輕稅，法意等國於全體稅制中行之。如用收益稅配一般所得稅，於收益稅中重課有財產之人，而不稅勤勞所得。或用一般所得稅配附加所得稅，即於一般所得稅中在一定所得額之下，區分勤勞所得與財產所得，而差別其稅率，在一定額之上，則以附加稅而課累進稅率。

第三目　重課不勞利得

不勞利得者，即不假勞力而獲取之所得也。此種不勞利得發生之原因不外三種：一、由於國家之制度及行爲而生之利得，如國家法律規定死亡者之子女及其親屬有繼承財產之權，如其先人死亡，其子女即可獲得財產，又如國家在某地建設鐵路或開鑿港灣，使附近財產增價，而個人遂得此不勞利得者是也。二、由於社會上人口增加，或人口集中於某地，使該地財富增加，而財產所有者遂得此意外之收入。三、由於經濟之變動，如幣值跌落，物價騰貴，一般作投機事業者，因此而得巨大之收入。凡此等所增加之收入，均非個人勞力之結果，故均稱之爲不勞利得，其主要者爲繼承所得，贈與所得，財產增值，投機利得，與戰時利得等。

此種不勞利得乃倘來之物，有之者多任意揮霍而不知惜，非如普通所得，獲得尚須費若干之努力也。故有之徒增個人之消費，無之亦無害於生活。同時該利得既非個人勞力之結果，爲公平起見，應較普通所得課重稅。

第四目　最低生活費之免稅

最低生活費者，卽日常生活上所必需之最低限度之費用也。此種最低費用，因時代與地方而不同，在一國之內，於某一時代之中，一般人民爲維持一定物質與精神生活之水準所需之費用，卽爲最低生活費。其應免稅之理由有三：

（1）就負担能力原則言之，負担能力大者宜重稅，負担能力小者宜輕稅，無負担能力者宜免稅。一人之所得如僅足維持其最低生活，其無負担能力可知矣。如此時免強課稅，勢必侵納者之生活費，因而使其生活感受困難，以致有害其健康，殊失國家爲人民謀福利之本意。

（2）次就社會政策之理由言之，租稅爲矯正社會分配不均之手段，對富者課重稅，對貧者宜免稅，貧者維持其最低生活尙感困難，焉有餘力納稅？如此時再課之以稅，其生活勢必無法維持，或因此挺而走險，擾亂社會秩序，國家爲避免此種結果，必須設法救濟之，一方面課貧者以稅，他方再出錢救濟，結果徒費手續，反不如不課之爲妙。

（3）最後就財政上之理由言之，租稅之征收宜合乎經濟原則，卽征收費須竭力減少，但如對生活費課稅時，則小額所得者亦須納稅，如不納，國家必派稅警催之，似此，則征收費必多，殊屬得不償失，故爲節省征收費計，對於最低生活費亦須免稅。

關於最低生活費免稅，亦有倡反對之論者，而反對之理由主要者謂：凡國民均有納稅之義務，藉納稅可以增進其公民的與社會的自覺心，如最低生活費免稅，則一般貧民卽不能盡其公民之義務。或者謂最低生活費免稅，則國家收入減少，如此，則貧國將無收入之可言。但此種理由，均不充分。何則？貧人雖因最低生活費免稅而不納直接稅，但間接稅在不知不覺之中亦負担若干矣。謂貧人全不負稅，在今日事實上，尙無此例。再者納稅義務與政治利害關係，並不甚強，納稅最多之人，無論如何，不是政治上最關心之人。至於最低生活費免稅，可使國家收入減少，以致貧國無收入之理由，亦不成立。蓋對小額課稅，而征收費亦必加多，恐有得不償失之虞。爲貧

國財政着想，免稅額降低，藉防收入無着之弊。

事實上各國皆有最低生活費免稅之規定，而免稅之辦法有三：（1）無論貧富，凡最低生活費均免稅，如法美及德國一九二〇年所行之所得稅法，皆有此規定。（2）最小所得者免稅，其他不免，如我國所得稅法之規定，每月所得不及三十元者免稅是。（3）分級免稅，有錢者少免，無錢者多免，如歐戰前之英國，凡所得稅一百六十一鎊至四百鎊者，免稅額爲一百六十鎊，四百零一鎊至七百鎊者，免稅額爲一百五十鎊；七百鎊以上者不免。

第五目　個人事情之斟酌

所得或財產額雖同，然因個人環境之不同，而其負担力亦異。故個人之情形，須注意其家庭關係，負債關係，保險費等，或斟酌個人情形對其所得扣除一定數額，於其餘額課稅；或課以較低之累進率，或用一定比率減少其稅額之方法。

家庭關係常區別其爲已婚者或獨身者，而行差別待遇，如已婚者免稅點高，獨身者免稅點低者是。家庭中有須扶養之老幼或殘廢之人，按人數扣除一定之金額，今日各國所得稅法中大都有此規定。

勤勞所得者爲將來生活準備，有生命保險或勞動保險之必要，故此種保險費可視爲勞動者必要之費用，於支付保險金之所得宜免稅。

債務關係，對於營業上之損失應扣除，債務之利息亦應扣除，不論其生產時所負之債務，或消費時所負之債務也。

第六目　二重稅之避免

二重稅者，對於同一人或同一物而二重課稅之謂也。二重稅常使負担過重，有背於正義，故宜設法避免之。但各國有爲租稅公平起見，故意課二重稅者，如用一般所得稅課於綜合所得，又用個別所得稅課於個別所得，即此類也。此在形式上，固爲二重稅，然在實質上又非二重稅，故稱之爲形式上二重稅。而實質的二重稅，乃對於

同一稅源重複課稅，租稅負担實質的加重。吾人今所論者，乃實質的二重稅，而非形式的二重稅也。實質的二重稅又有國內與國際之分，今分述之如下：

一、國內的二重稅，有以下四種情形：

（1）債權關係之二重稅，即對於同一債權，由債權者與債務者間二重課稅者也。例如債權者所得之利息，課以所得稅，而債務者之所得之一部為利息者，亦課之，此即二重課稅。為公平起見，宜由債務者之所得中扣除債債之利息。又如財產稅，對於債權者之債權課稅，而債務者之所得中，又不除去債務額而稅之者，此亦為二重稅，亦不合公平原則，故課稅時，對於債務者之債務不宜課稅。

（2）法人之二重稅，如公司之盈餘宜課所得稅，而分配於股東之紅利時，對股東亦課所得稅，此即二重稅。但有主張公司與股東為二種人，法人有人格，股東為自然人亦有人格，此乃對二種人之課稅，故不得為二重稅。然就同一稅源言之，誠為二重稅無異。美國所得稅法，對於紅利即不課稅。

（3）上下級公法人間之二重稅，即國家與地方團體，或上級地方團體與下級地方團體間所發生之二重稅是也。例如附加於國稅而征收之地方稅，或附加於市縣稅而課之市鄉村稅等。此種附加如為達財產重稅之目的，尚無不可，但不可濫行附加，使人民感負担過重。

（4）同級公法人間之二重稅，如各省或各縣間所課之二重稅是也。此蓋因租稅主體之住所與租稅客體所在之不同，或租稅客體跨二個以上之地方團體時而發生。此種二重稅可以法律防止之，如物稅於物之所在地稅之，人稅於人之住所所在地稅之，即可避免。

二、國際的二重稅，即二個以上之國家對於同一之租稅主體，而課稅於同一之租稅客體也。現代各國人民間往還日繁，人民之住居地，營業所在地，與資本所在地常不相同，如居住所在地課稅，營業及資本所在地亦課稅，於是遂發生二重稅。此二重稅，可用國際協定方法避免之。一九二一年國聯財政委員會聘請荷人白魯思教授（Bruins），意人愛南弟教授（Einandi），英人斯坦浦爵士（Stamp），及美人塞利格曼教授（Seligman）四人研究

二重稅問題，其研究結果，於一九二三年提出報告，其所擬之解決辦法有四：

（1）扣除國外所得法，凡國外所得，准其扣除在外國所付之租稅。

（2）分攤稅收法，即同一稅源，所得發生國課稅一部分，所得者之住所國課稅一部分。或由所得發生國征收全部，而由所得者住所國應得之部分照數歸還。

（3）稅源劃分法，不動產所得劃歸所得發生國課稅，商業證劵所得劃歸所得者住所國課稅。

（4）豁免出外所得法，在本國無住所之外人，凡無住所者之國內所得，均予豁免租稅。

第四款　財政原則

第一項　宜充足

租稅須能充分供給財政上之需要，如不然，則國家政務勢必停頓，或用募債方法，以彌補收入之不足。政務停頓，則影響至大，而募債辦法，國庫易受損失，故租稅應充分，乃財政原則中之首要者也。此原則易使理財者聚斂，與公平原則及其他原則發生衝突，故當編製租稅體係與選擇稅種時，亦宜兼顧其他原則。國家為財政之充足，常選擇稅額多，而收入確實之租稅，例如日用品消費稅即此類也。但此種稅常違反公平原則。收入多而確實之租稅，則為所得稅，財產稅，至於一般收益稅，如稅不過重，亦為一確實之收入，如超過某程度而增高稅率時，則有稅及資本之虞，支出逐年膨脹之國家，恐難以是為主要財源，非以他稅補助之不可。

第二項　宜有彈力

所謂租稅宜有彈力者，即能以隨時代之需要而增多收入之意也。凡需要易變動之貨物稅，其收入則無彈力；反之需要固定之貨物稅，其收入則比較有彈力。例如烟酒稅之需要易變動，隨價格之高低而增減。如稅率高至某一點，則需要下落，因而收入減少。租稅中之較有彈力者，為所得稅，財產稅等，不但能隨人口之增加及產業之興盛而自然增加，且可用人為方法抬高稅率，使收入加增。此外遺產稅亦有此同樣作用。

第五款　立法原則

第一項　宜合法

合法者，卽租稅之徵課當經過一定法律手續，新稅之創設與舊稅之增加，須經立法機關通過之謂也。英國一六八八年之光榮革命，通過權利法案，規定國王非經國會同意，不得征稅。法國於一七八九年國民會議，有以後課稅權屬於全國代表法令之頒佈，並在憲法第五條規定所有租稅必須人民承認。此乃租稅合法運動之史實，而在今日民主國家中，「合法」之所以成爲一大原則也。此原則乃保障普及及平等之原則，以免爲執政者所蹂躪。國會制訂租稅立法時，應顧及全國一般民衆之利益，萬不可爲某特殊階級利益，以侵害租稅之公平原則。

第二項　宜適當

適當一語，按寇薩(Cossa)之解釋，卽應爲全體民衆之利益而征收，於租稅之總數與國家之公共支出保持平衡之關係之謂也。考其實，租稅之征課應爲全體利益，此乃租稅之本質，而非租稅之原則也。至於租稅之總數應與公共支出保持平衡關係，與租稅宜充足之原則相當，不宜放在立法原則之內。著者之意，租稅宜適當者，卽立法時應顧及國民之負担能力，稅率不可太高，太高則國民不能負担，又不可太低，太低則收入不足支國用，所謂適當之意卽此也。

何謂負担能力？薛賚時(Shirras)曰：「納稅能力者，乃指一國人民能供應政府支出，而無不堪負担之苦之最大數額也。」（註一）所謂負擔之苦，斯坦浦爵士(Stamp)解釋爲『無眞正不快樂的與壓制的生活，而且不致紊亂經濟組織於過度者。』此說與犧牲說有關，按犧牲說之理論，租稅爲無報酬之付給，在國家方面爲強制，在人民方面爲犧牲，犧牲是痛苦的。按此推論，自然有薛斯二氏以負擔能力爲痛苦之最大數額之定義。但痛苦爲心理上之名詞，以此解釋負擔能力，殊難測量。

此外解釋負擔能力比較具體者，則爲西利倭曼(Silrerman)，彼謂負擔能力，乃由國民所得中除留維持將來所得所需要者外，所餘之最大數額也。換言之，負擔能力之來源爲國民所得，由國民所得中扣除資本積蓄之數額，及一般國民最低之消費數所餘之差數，卽國民最大之負擔力。至於負擔能力，因時代與國家而不同，其決定

之因素如下：（註二）

（1）生產力之強弱　生產力包括參加生產之勞動人數與生產技術。生產技術進步，同時參加生產之勞動人數多，則生產力方能發展，而總生產量即可增加，於是國民所得增多負稅能力始大，反之則負稅能力小。辟費時與西利倭曼二氏均以人口爲決定負稅能力之一因素，殊不知人口雖多，如無此生產手段亦不能生產，負稅能力亦不能增大，須勞動人數與生產手段結合起來，方能爲決定負稅能力之一因素。

（2）國民消費之程度　國民所得中用於不重要消費之部分愈大，則其負稅力愈大，反之，所得中用於必要消費愈多，則其負稅力愈小。例如甲乙兩國之人口及所得總數相等，而甲國必需品較乙國貴，因此甲國人民留有較少的剩餘，用作購買安適品與奢侈品之用，在此情形，甲國人民負稅力較乙國爲小。至於戰時負稅力大於平時，雖因人民愛國心之故，其實亦因戰時人民節約消費之關係。

（3）國民所得之分配　所得分配愈不均等，則人民負稅能力愈大。例如一人每年收入二千元，與二十人每人收入百元比較之，則前者負稅能力大於後者之總和。如此四千元平均分配於二十一人，則總負稅能力即減少。此結論可用效用漸減原則解釋之。一消費者，如其財富單位繼續增加，則其由每單位財富所得之效用漸減，由其第二個百元所得之滿足較第一個爲小。每年收入二千元之人所得之效用，不能等於每年百元之人之二十倍。換言之，其總效用較二十人之總和爲少。富人所享受之剩餘，較貧人剩餘之總和爲大，故其負擔能力大。因此，甲乙兩國如其他情形均相同，但甲國所得之分配之不均較乙國甚，則前者負稅之能力大於後者。

（4）租稅收入之用途　如一國租稅收入每年八萬萬元，其中三萬萬元爲支付外債本息之用而流入外國人手中，則該國之負稅力自減。反之，如以之支付內債本息，而仍流回於本國納稅者之囊中，則其情形即不同矣。如租稅收入用於生產建設方面。如不計及所投資本之收入，則租稅之眞實負担即無法估量。

此外西利倭曼氏將征稅方法，亦視爲測定負稅能力之因素。其實負稅能力爲征課之前一個未實現的可能數，將來此可能數能否全部實現，須視征課方法而定，所以征課方法，只能影響負稅能力之實現數，不能影響測量負

稅能力之可能數，因此不應將征課方法作爲决定負稅能力之因素。

（註一）見薛贊時財政學新論第十五章

（註二）參考西利倭曼租稅之歸宿與影響第三章

第六款　行政原則

第一項　宜確定

所謂租稅宜確定者，即繳納之時間方法與數額，應明白公布，使納稅人周知之謂也。此原則可免稅吏任意勒索人民。如租稅不確定，則稅吏易上下其手，而貪污敲詐之弊，恐不可免，人民有租稅苛酷之感，而國庫收入亦爲之減少矣。

第二項　宜便利

各種稅之征收，其征收時期手續地點等，宜與納稅人以便利。如征收時期須人民有錢之時，手續須簡易，以免納稅者耗費時日與金錢，地點宜接近人民住處，以免人民納稅時感覺往返之苦。總之，一切課稅設施，以竭力減少人民之痛苦爲要。

第三項　征收費宜少

亞丹斯密有云：『一稅之征收，宜竭力勿使人民囊中所出多於國庫之收入』。此卽征收費宜竭力節省之義。征收費因租稅之種類而不同，直接稅少，而間接稅多。英國以所得稅爲最少，約百分之一點五，國産稅與關稅約計百分之二。（註一）亦因征收方法而異，如印花稅法則征收費少，貨幣繳納則征收費多。又以行政之組織巧拙而不同，如濫設徵收機關，濫用徵收人員，則所費必多。征收費少，則國庫之收入多，收入多，則方足支國用。不然，國用不足，唯有加重課稅，以圖收入之增加，而人民負担日重。故征收費減少，直接使國庫收入增加，間接卽使人民負担減輕。

（註一）見西利倭曼前書第八十二頁

第七款 國家政策原則

國家爲保持其獨立與民族生存之永久，遇有非常時期財政特別困難時，可隨意增高租稅，以給國用，此時租稅卽侵及稅本，亦所允許；蓋國家民族之存在爲至高無上之前提，在此前提下方可談國民經濟原則與公平原則也。如歐洲各國於戰時課臨時財產稅與資本捐者，卽此例也。在戰時個人應依其財力之最大限度供獻國家，而非按個人應出財產之一部，每個人應拿出其體力之全部，而非比例其體力，蓋體力強壯之人與體力虛弱之人，絕無比例犧牲之可言。（註）

（註）見皮古著戰時經濟學第一二〇頁

第六節 租稅之轉嫁與歸宿

第一款 轉嫁與歸宿術語之解釋

租稅之轉嫁與歸宿　爲財政學中最繁難亦最重要之問題，蓋國家之收入，大抵賴租稅之徵課，而租稅之公平與否，又影響財富之分配　財富分配得當，則社會問題自少發生，故租稅及於社會之影響至深且鉅。欲知租稅之公平與否，須知課稅後之影響如何，欲知其影響，須知其歸宿，欲知其歸宿，須先知其轉嫁情形。今在研究租稅轉嫁之前，先解釋其所用之術語如次

（1）轉嫁與歸宿　國家課稅於甲，甲卽以稅加於物價之內而轉移某乙，乙再轉移之於某丙，此種轉移之過程，謂之轉嫁。當租稅最後落着於某人不能再轉嫁時，此名之爲租稅之歸宿。

（2）前轉後轉及消轉　轉嫁有前轉後轉及消轉之別。課稅於生產者或售貨者，彼卽將稅加於物價之內，而轉移於消費者或購買者，是爲前轉。反之　課稅於買者或消費者，彼卽轉移其稅於生產者或售貨者，是爲後轉。如課稅於生產者，生產者恐加價後影響其銷路，乃求生產方法之改良，減低成本，將租稅之負担，消滅於無形，是爲消轉。

（3）資本還原(Capitalization)　在某種情形下，課稅物品之購買者，將未來一切應納之租稅，預先在買

價中扣除，此種現象，稱之爲資本還原。例如普通投資利息爲五厘，某公司債券照面價發行，每張百元，國家課稅一厘，則此債券之價格卽降爲八十元。（$100×4/5＝$80）。此時租稅已自債券之資本價值中扣除，所扣除之數適等於租稅之還原價值，（$100×1/5＝$20）卽一厘之資本價值爲二十元。還原與轉嫁不同，轉嫁移其一時之稅於他人，還原則移其將來全部之稅於他人，卽一次移其全部租稅於原主。

（4）租稅之逃避(Evation of taxation) 卽人民逃避租稅，如偸稅漏稅等是，逃稅結果政府無收入之可言。逃避有合法與違法二種：前者如課重稅則人民節制消費者是；後者如偸稅漏稅等是。

（5）租稅之壓迫 卽課稅後負稅者所感受之壓迫之謂。例如課稅於賣者，賣者卽抬高物價 將稅轉嫁於買者，但價格一高，則買者減少，以致利潤總額減少，此卽賣者之損失，卽租稅對賣者之壓迫也。

（6）租稅之影響(Effects of taxation) 卽課稅後所發生之影響，亦卽課稅後財富所起之變化，如產業之興衰，分配之均否等是。

第二款 關於歸宿之學說

關於租稅歸宿之說學。歷來學者意見紛歧已甚，其中主要者有集中說與分散說二種，玆略述之如左：

（1）集中說 此說謂租稅征課之後，而歸宿於某一階級，此階級卽地主是也。蓋以地主階級握有生產之剩餘（地租），其他階級均無此剩餘故也。此重農派之理論也。亞丹斯密氏以爲課於土地工資及利潤之租稅大部皆歸地主負担，消費者僅負一小部，蓋以勞動者所得之工資，僅足維持其最低生活，如課之以稅，則必抬高工資而轉嫁於僱主，僱主再轉嫁於消費者，若勞動爲從事農業者，則農民必將其所付之地租減少。課稅於資本或利潤，將使資本流出於工業，於是百業衰退，結果不但使資本之利潤減低，而且因原料之使用減少及工廠之範圍縮小，以致土地之地租與勞動之工資亦皆減低。

此說之缺點甚多，重農派租稅完全歸地主負担之說，乃以農業爲唯一生產說爲根據，此中謬誤，早已被人批駁，玆無贅述之必要。至於亞丹斯密受重農派之影響甚深，而氏之歸宿論多根據於自由競爭之說，殊不知現代社

會中，完全自由競爭，在事實上決不能實現也。

（2）分散說　此說創始於意大利學者倭利（Versi），倭利以為租稅依人人之消費，而觸及人人，故無論何種租稅，自有發生平衡之傾向。如課稅於土地，則農產物之價格高。課稅於原料及製品，商人及技工必提高其物價。課稅於勞動者，則勞動者必要求增加工資。是故租稅有膨脹力，常向外延擴求一水平，而成一平均分散之勢。近代法人加納(Canard)，對此理論，大事闡發，以為人人有求利之心，彼此競爭結果，遂成利益均衡狀態。課稅後，此種均衡，驟遭破壞，故租稅必轉嫁，使買賣雙方平分租稅，以求此均衡，均衡後而買賣始可成立。租稅如注水於一挑連通之水管，水自能平均分配於各水管，而租稅亦自能依照買賣二方之工作能力而平均分配焉。

此說之缺點有二：（一）即此說假定人民處於自由競爭之狀態下，課稅後可自由轉嫁無阻，但其實際不能行完全自由競爭，如獨占與專利等是，故其假定殊屬錯誤。（二）此說假定人人為一生產者，生產者始有轉嫁租稅之機會，但不知許多人為消費者，而消費者將貨物消費，則稅即無轉嫁之可能矣。故此第二假定亦為錯誤。

第三款　租稅歸宿一般之理論

租稅歸宿問題與價格有關，在普通情形之下，課稅後則價格漲，於是發生轉嫁現象。然亦有物價不變而亦發生轉嫁者，例如課稅後生產者不擬抬高物價，僅設法減低貨物之品質出售者是。亦有課稅後，物價依稅額之多少而提高，但結果負担之一部仍歸於賣者，蓋以物價高，銷售減，而收入亦減之故也。如彼抬高物價超過所加之稅額，則即有被競爭倒之危險，故彼決不敢冒險出此。至於租稅能否影響價格，則視其本身上之性質與所稅之物之性質而不同，茲為明瞭起見，分述之如下：

一、租稅本身上之性質與轉嫁之關係

（1）稅是普遍的或特別的　租稅課於特殊物件則易轉嫁，何則？課稅後生產者以利潤減少，則將轉移其資本勞動於無稅之事業，於是該貨物之供給減少，而價格上漲，結果則租稅即轉嫁矣。反之，如租稅普遍徵課於一般生產事業，則勞資之移動不易，以移轉於他業亦因稅而無特別利益可得之故也。故此種普遍之課稅，則不易轉

（2）稅之大小　如稅很大，則賣者不能完全自己負担，故常有轉嫁之傾向。如稅很小，賣者以抬高物價對各方均爲不便，故情願自己負担，在競爭愈烈之情形下，則賣者愈不欲抬高物價，而情願自己負担，恐一抬高物價，則其貨物之需要，即將減少。

（3）稅之方式　貨物稅之轉嫁與稅之方式爲從量或從價有關。假如一種貨物之各等均負同一稅，不論其各個產費如何，則最賤貨物之製造者與賣者無力負稅，如彼等繼續賣貨，則必須抬高價格，於是稅即轉嫁於買者矣。假如因市場關係，不能抬高價格以補償其稅，則生產非停止不可。於是生產之總額減少，結果物價又必抬高，而稅轉嫁於買者。

如稅按貨物之價值而徵課，則最賤貨物之製造，每件貨物所負之稅比例其利潤並不太高，因稅輕微，常能自己負担，而不轉嫁。總之，如其他情形不論，則從量稅較從價稅易於轉嫁。

（4）比例稅或累進稅　所得稅如爲比例稅，無免稅額之規定，則最低之所得者亦被徵課，其最低生活之需要勢必被侵，結果彼必後轉其稅於僱主，或前轉其稅於貨物之購買者。而獲得利潤最少之製造者，則無力負担此比例稅，必設法轉嫁或停止生產。反之，累進稅轉嫁並不如此之易，蓋累進稅常有免稅額之規定限界生產者或不課稅，或課稅亦較利得大之生產者，稅率常低，無有促其提高價格或退出生產界之必要。總之，比例稅易轉嫁，而累進稅則否。

二、所稅之物之性質與轉嫁之關係

（1）課稅於純收益或課稅於貨物　課稅於純收益上則不轉嫁，因賣價減去成本則爲純收益，純收益乃價格之結果，而非其原因，課在純收益上之稅，則不能影響物價，故不轉嫁。然課於貨物上之稅則易轉嫁，其轉嫁力因所稅之物在生產中所佔之階段而不同。用於生產之物則爲生產財，用於直接滿足慾望之物則爲消費財。課於生產財之稅，較易轉嫁，在生產之各階段中均有轉嫁之機會，加價於最後之成品上，則其所加之數較所納之稅額

爲大。課稅於消費物，則商人將稅轉嫁於消費者即停止，消費者擬減輕其負担 可設法後轉，但此則不易達到。

（2）物之有永久性與否 有永久性之物品，如課以特別稅，則即發生資本還原現象。換言之，即此物品之價值跌落，而跌落之數，即等於稅之資本還原之數，蓋當一人購買此物之時，自然計算其每年所付之稅，而其所出之價必較無稅時爲少也。例如有田一畝價值百元，現政府對之課稅百分之一，而普通市面稅率則爲百分之五，當一人購買此田，即計算以百元買此一畝之田乎？抑以此百元存於銀行而得利息乎？如買田則因稅之故所得不過四厘，如存款則所得爲五厘，故寧願存款而不買田，假如買田則亦决不出百元之價，而出價八十元，蓋以八十元存於銀行之所得，與一畝田之所得正相等耳。此一畝田所跌之價正等於一厘之資本還原之數 即二十元是也。此時稅歸原主負担，而不歸新購主負擔。

此有永久性之物課稅後發生資本還原現象之主要條件有二：（一）即課特別稅時，如普遍課稅，凡投資均稅一厘則買田者即無買田與存款之選擇矣。無此選擇 則田即不跌價，亦無所謂資本還原之發生。（二）即所稅之物須有資本價值，而年年有收益者，如土地及有價證券等是。換言之，即可由其收益而推算其資本價值之物，課稅後方能生資本還原現象。

（3）需要伸縮力之有無 所謂伸縮力者，即物價之漲落而需要有減增之謂也。日用必需品如米鹽等則需要無伸縮力，即物價高漲，亦不能不用。而需要有伸縮力者，如奢侈品，價格一漲，則需用立減。凡需要無伸縮力之物，課稅後，則賣者即抬高物價，而轉嫁其稅於消費者，因物價雖高，而消費者仍不得不購買也。需要有伸縮力之貨物，課稅後，如抬高物價，則需要減少，則租稅由生產者與消費者分担，究竟各負担若干，須視需要伸縮力之強度而定，若需要強度大，而伸縮力小者，則消費者負稅多，反之，需要強度小而伸縮力大者，則生產者負稅多。

有代用品之貨物，其需要之伸縮力尤大。如一切貨物皆課稅，而代用品不稅或輕稅，則貨物稅後價漲，人多購用代用品，則該貨物之需要立減，而稅則不易轉嫁。

互爲補充品之貨物：（如針與線），如同時課稅，則物價提高，而稅轉嫁於消費者。如只課一種補充品針，而線不課，課稅後需要不變，針價抬高，則稅爲消費者負担，而線價不變。假如課稅於針，其價昂，而需要減，則針價必落，線亦因需要之減少，而價亦落，此時租稅發生後轉現象，由生產者或賣者負担。

（4 供給伸縮力之有無　生產者或賣者之伸縮力愈大，則愈易轉嫁其稅於買者。如課稅後，則生產者能立刻收縮其生產以防需要之減少，則此生產者之地位，即較不能縮減其生產之供給者爲優。但供給伸縮力問題較需要伸縮力問題尤爲複雜，以其中還有無數之其他力量參與其間也。供給之絕無伸縮力者甚少，如位於便利地方之土地，或古代名家之書畫，則供給數量不能增加，但此爲例外，大多數貨物皆以物價之漲落，而增減其供給。影響於供給伸縮力之主要因素，即爲資本之移動性如何，及生產者之地位便利與否。茲將此二者與轉嫁之關係分述之如左：

（A）就一般言之，投資於某事業若得不到一般之報酬，則投資者必轉移其事業於有利之地。原則雖然如此，但事實上常因資本之帶有固定性，致轉移殊多困難。資本之固定性愈大者，愈不易轉移其資本，課稅後唯有生產者自己負担，而不易轉嫁。因轉嫁租稅，須移轉其資本，如不然，其事業不能縮小，其供給不能減少，而物價不能提高，租稅自不易轉嫁矣。反之，資本移轉性愈大，嫁轉則愈易。

（B）生產者地位利便與否　生產者所處之地位利便與否與供給亦有關係。所謂生產上之利便者，即生產者組織才能大，工廠又接近市場，機會亦幸運之意也。反之，即謂之不利便。利便之生產者佔優勢，不利便者處劣勢。劣勢之生產者，產費大而利潤小，課稅後，其利潤必更小，所以非限制生產，提高物價不可，如此，消費者必負擔租稅之大部。反之，優勢之生產者，其產費小而利潤大，課稅後，物價之增加不致如劣勢生產者之劇，故租稅之轉者嫁少。在此情形下，如優勢生產者與劣勢生產者並存時，物價之高漲既微，劣勢生產者必被淘汰，於是生產減少，物價必貴，而優勢生產者必可將租稅之大部轉嫁。

5）在競爭情形下之轉嫁　在競爭情形下，轉嫁殊爲不易。競爭愈烈，則同類貨物之價格差別愈小。因各廠

之產費不同，故稍有差異，甲廠設備完善，管理得法，舉行大宗製造，結果每單位之產費小，故可廉價出售。乙廠設備及管理均差，故其產費大，丙廠則一切更差，故產費最大，此丙廠卽位於限界生產，以其產物尙爲市場所需要者也。市場上之價格，卽定於丙廠之產費。此限界生產之地位可時時改變，如甲廠低價出售，則丙廠勢須賠本，結果唯有倒閉而已，於是乙廠變爲限界生產者。如價格高漲，而新廠又生，則從前之限界生產者變爲較有利之地位矣。在競爭情形下，許多廠子因每單位之產費不同，而賣價同一，於是利潤率則不一。

假定課稅，而稅之歸宿因課於產物或利潤而不同。假如課稅於產物，則稅大概轉嫁於消費者。如稅輕，則除於有利地位之商店情願自己負担，而限界商店勢將倒閉矣。如需要彈性大，價一高漲，則卽有銷售縮減之虞。在此情形下，卽使價格不變，則限界商店亦不能存在。但一般原則，課稅於產物，則轉嫁於消費者，而各商店之地位不變。

如課稅於利潤，則情形又不同。通常最低所得有免稅之辦法，故限界商店或無利或有微利，則不課稅。如有利之商店加稅後提高物價，則有失掉主顧於限界商店之虞，故稅歸自己負擔，而不轉嫁。如利潤愈大，則稅率愈高，而轉嫁愈難。由此觀之，在競爭情形下，課於利潤之稅，則不易轉嫁。

（6）在獨占情形下之轉嫁　在競爭情形下，價格傾向於限界生產之產費，而在獨占情形下，則定於最大之贏餘點。獨占者如定價太高，則需要減少，其贏餘亦少，反之，如定價太低，則需要固能增多，但每單位之利潤反減，亦不合算，故其價格之決定，卽視何點能得最大之淨餘耳。

假如課稅於貨物，而稅甚輕，則賣者自願負担而不轉嫁。如課稅甚重，則獨占者卽設法將稅之一部或全部加於物價之中，結果雖使銷售減少，每單位產費增加，亦不得不然，蓋如是則淨餘較大也。

如課稅於利潤上，則轉嫁甚難。以其定價已達最高淨餘之點，而不能再高，不能再高，卽不能轉嫁。故課稅於利潤上時，則有完全歸獨占者負担之趨勢。

第四款　各種租稅之歸宿

一、土地稅之歸宿

土地稅之征課標準不一，通常不外以地租、面積、純利與價格爲標準，茲將依每種標準所課之土地稅歸縮情形，分述之如下：

（1）以地租爲課稅之標準，課稅於地租，稅由地主負担。此說根據於李克圖之地租論。頭等地甲，因其肥沃，耕種者可得較大之利潤，而次等地乙，肥沃較差，所生之利潤較甲地爲少，三等地丙，肥沃更差，產生最低之報酬，足以補償其耕種，四等地丁，甚爲磽瘠，不值得耕種，蓋以其單位產費較高於市場賣價之故也。土地產物之價格即定於限界土地丙之產費，此地無剩餘之可得，故無地租，而其他等地因產費較少，皆有利可得，故皆有地租。如課稅於地租，則限界土地丙不納稅，因此不能影響物價，結果租稅不能轉嫁於消費者，縱課稅於佃農，則其所付之稅額，將在地租中扣除，而稅仍後轉於地主，以佃農所得之剩餘均以地租之形式交付於地主，其本身毫無所餘耳。

（2）以土地之面積或肥瘠爲課稅之標準　如按土地面積爲課稅之標準，則每畝不論好壞，所課之稅均同，於是限界土地亦須納稅，限界土地本無利可得，納稅後，唯有將稅加於物價之中，而轉嫁於消費者，不然，納稅勢須賠累，非停止耕種不可，如是則產物之供給減少，物價提高，而稅亦藉此轉嫁於消費者。

如按土地肥瘠而課不同之稅率，磽瘠者少課，肥沃者多課，如是則限界土地亦課稅，於是影響物價，而稅即轉嫁於消費者。如肥沃之土地所課之稅，超過其因物價提高之所得，則稅歸生產者與消費者分担。如磽瘠之土地免稅，磽瘠之地即爲限界地，物價定於其產費，因而肥沃之土地不能抬高物價，故稅歸地主負担，而不轉嫁。

（3）以純利或土地價格爲課稅之標準　土地之買賣價格多爲純利之還原價值，故以純利或價格爲標準，課稅後歸宿之情形則相同。如純利稅爲一般所得稅之一部，或地價稅爲一般財產稅之一部，此稅歸原納人負担而不轉嫁。蓋以任何地方均課純利稅，地主改業亦無特別利益可圖也。且地主心理上亦不欲驟棄農業，仍望他年豐收或減稅，以求補償，故課稅後農產物之供給未減，物價不能提高，而稅亦不能轉出。

如土地稅爲單一稅時，按李克圖之意，將轉嫁於消費者。蓋因加稅而物價高，物價高，則稅即轉出矣。如不然，生產者因報酬減少而改業，於是生產減少，物價終必提高，結果稅仍然轉出。此理論建立於二種假定上：第一假定資本與勞力可自由轉移，第二假定社會是孤立的，而農產物之價格，即定於該社會之限界生產者之產費。但實際上，此第一假定並不存在，蓋農業之投資不易轉移，故限界生產者縱蒙受損失，亦不立即轉移資本而改業。因此，農產物之供給不減，價格不能提高，而稅不易轉嫁。李氏之第二假定亦不成立，當今之世，物價不定於本國限界生產者之產費，而定於國際間限界生產者之產費，故課稅於本國限界生產者，物價不受若何影響，稅自不能轉出。

如租稅之歸宿於地主，此說是否發生資本還原現象，使土地賣價跌落，而新買主藉以逃避負担？如租稅在一定年限內始終不變，則即有還原現象之發生，苟稅率常變，則即無此現象。塞利格曼以爲縱令有此現象，新買主多不知之，即知之，但不久即忘却而不覺。（註）

（註）塞利格曼著租稅轉嫁與歸宿第二七〇頁

二、房屋稅之歸宿

房屋之建築爲一種投資，如課稅後，則所有人之收益減少，於是無人再肯投資建築，結果房屋之供給減少，而房租提高，則自然轉嫁於租借人。但房屋既經建築之後，非經長久時間不能減少，在短期中，稅之負担歸誰，則視建築物區域之經濟狀況而定。如房屋建築之區域經濟衰落，則房屋之需要減少，課稅後，租金不能提高，則稅由房主負担，反之，經濟繁興，房屋之需要加多，課稅後，租金可以提高，則稅即由房主轉嫁於租借人。如房屋爲商舖或工廠，則稅即視爲營業成本，而轉嫁於消費者，如房屋爲一有錢階級住宅，則此稅即由其負担，因房租之付納爲一部所得之支出，此與物價無關，故不再轉嫁，如住戶爲一勞動者，則房租等於維持工作效率之費用，即生產費之一部，故房稅等於工資稅，則有抬高工資轉嫁於消費者之傾向。

如房屋位於城市內特別繁榮之區，而城之四週房屋甚多，在此情形下，該房屋帶有獨佔性，此時所索之房租

必爲最高者，如課稅於租戶，則租戶必後轉其稅於房主，因其獨佔情形下，房租已達最高點，課稅後亦不能再爲提高，不過減少其剩餘之一部耳。

三　營業稅之歸宿

營業稅之歸宿問題，以營業稅課稅之方法而不同，其方法有依純利而課者，有依總收入而課者，有依出產額或出賣額而課者，亦有依定額而課者。茲將按每種方法課稅時之歸宿之情形研究如左：

（1）依純利課稅　在競爭情形下，課於純利之稅不轉嫁，歸生產者負担。因在競爭情形下，市場上之物價定於限界生產者之產費，限界生產者之所得，只能抵補其產費，毫無剩餘之可言，故無法課稅。其價格無租稅之元素，故亦無抬高物價之必要。在限界以上之生產者，如擬抬高物價，以補償其所納之租稅，則將被限界生產者所競爭，而有失去銷路之虞。所以課於純利之稅，即落在最初所課賦之地方，而不轉嫁。

在獨佔情形下，課純利稅，亦不轉嫁，蓋因獨佔者常以消費者所欲出之最高價格而定價，價格常至無可高之境，使消費者能願出最高之價，則獨佔者在課稅前早已提高，又何必待課稅後哉？是故獨佔價格定於最大利潤之一點，課稅於純利，決不能使價格提高也。

（2）依總收入課稅　在競爭情形下，課稅於總收入，勢必使限界生產者之負担增加。如限界生產者欲維持其地位，非提高物價轉嫁其租稅之負担不可；但轉出之多少，則視需要伸縮力與供給伸縮力比較如何而定。

在獨佔情形下，獨佔者有時抬高物價，將稅轉出。縱令物價增而需要減，而總收入亦減，但因需要減而產額減，產額減，而用費少，又因其總收入減而納稅亦少，結果計算純利尚可增多。故在此情形下，獨佔者即轉嫁。然亦有時因物價高而需要大減，因固定資本太大，不能立刻收縮產額而節省用費，但因需要減而總收入少，以致純利減少，此時以獨佔者自己負担爲有利。總之，課於總收入之稅，獨佔者轉嫁與否，即視何者能得最大之純利而定。

（3）依出產額或出賣額課稅　按出產額或出賣額課稅，乃係貨物稅爲間接稅而非直接稅。在競爭情形下，

此稅一部或全部轉嫁於消費者，唯轉嫁之多少，與需要之伸縮力之大小成反比，而與供給伸縮力之大小成正比。如課稅後物價提高，而需要不變，則租稅將全部轉嫁於消費者。課稅後，物價提高，如需要減少，則限界生產者即被淘汰，故租稅常能轉出一部。

在獨佔情形下，租稅轉嫁與否，視提高物價後所得利潤之大小而定。如課稅後提高價格，較不提高所得之利潤大，即轉嫁，反之，彼即自己負担租稅而不轉嫁。

（4）依定額課稅　即課各生產一定稅額，如執照稅是。在競爭情形下，定額稅在生產前付納，故為產費之一部，結果轉嫁於消費者。在獨占情形下，通常由獨占者負擔，以免影響物價，致銷售量有所減少也。

四、利息稅之歸宿

課於資本利息之稅之歸宿，可分以下二種情形論之：

（1）課於一切資本利息之均一稅，意即凡資本利息所課之稅率均相等，在此情形下，租稅歸資本主負担而不轉嫁。以資本主欲補償其租稅，唯有轉移其資本於他種事業，但任何投資所得之利息，均負同一之稅，同時他種事業之資本以需求未增而供給加多，利率亦無法提高，租稅即不能轉嫁。如稅率提高致利率減至最低時，則儲蓄減少，生產事業停滯，社會受不利之影響。

（2）某種資本課一特別稅，或一切資本課不同之稅，如此稅課股票債票之利息上，則使其資本價值減少，其減少之數正與其租稅還元之價值相等，故此稅歸原主負担。新購主因課稅必少出資，如不然，則彼將投資於稅輕或不稅之地，如課特別租於借貸資本之利息，則貸主必設法轉嫁於借主，否則，彼必轉移其資本於不課稅之業務也。然資本轉移阻礙殊多，由資本本身言之，資本性質愈固定者，則轉移愈不易，同時資本主安土重遷之惰性，亦足妨礙其轉移之自由，於是租稅不能完全轉嫁矣。

五、工資稅之歸宿

自亞丹斯密以來，正統派學者常將工資分為二部，一為勞動者之工資，二為專門技術人才及自由職業者之報

酬。亞丹斯密氏以爲後者之租稅必轉嫁。因自由職業之所得與勞動之工資在無形中有相當之比例存在，如課稅後其報酬不增，則與其他勞動者之報酬相去無幾，則改業者必多，苟需求不變，供給減少，則報酬必增，而稅自轉出矣。但米爾之意則反是，以爲自由職業與官吏之報酬定於習慣，而非定於產費與競爭，且普通專門人員之擇業多不以金錢爲目的，而有更高尙之目的。既不按產費規定報酬，故課稅後不能轉嫁。塞利格曼氏頗然米爾之說。（註一）

關於普通勞動之工資，正統派以爲定於生活費。課稅後最低生活費減少，工人生活困難，必設法提高工資，而轉嫁其稅於僱主，僱主再提高物價而轉嫁於消費者。然工人能否提高工資之能力，則視勞資兩方之勢力如何而定，如工人力量大，用罷工之手段，僱主不堪停工之損失，則工資可提高，租稅可轉嫁。反之，工人團結不堅，難忍長期失業之苦，結果工人屈服，而工資不能提高，租稅卽歸其負担。玆假定工資稅縱能轉嫁，但在提高工資之前，勞動者暫時須負擔租稅。及工資增高，稅可轉出，然工資高而物價貴，勞動者亦消費者之一，恐亦須負稅之一部。由此觀之，工資稅對於勞動者之影響甚大，使其負擔加重，負擔加重，則其鬥爭力量削弱，生活日陷於窘迫，而不能自拔矣。

近今各國所得稅法均有最低生活費免稅之規定，如工人所得之工資超過其免稅點之上，課稅後，其所課之稅不能再計入產費之中，所以不能因此而抬高物價，此時稅歸工人負担而不轉嫁。

（註一）見塞利格曼租稅轉嫁與歸宿第六章。

（註二）見西利倭曼租稅之歸宿與影響第七章第五節

六、遺產稅之歸宿

歷來學者關於遺產稅之歸宿問題，有以下四種意見，玆分述之如左：

（1）遺產稅不成爲負擔說　此說英人邊沁主張之，認爲此種課賦無人感覺其負擔。彼以爲繼承稅之所以成爲負擔者　實由於合法的繼承財產之希望而起　因希望而失望，而困難，此失望所生之困難，卽構成繼承稅負擔

測度之標準。如國家以課稅方法而取其遺產，則無人再有失望之感，卽無人再受負擔之壓迫矣。邊沁氏之遺產歸公之建議，卽根據此種理由。（註一）

（2）遺產稅歸死亡人負担說　此說英人魏斯特雷克（Westlake）主張之，謂遺產稅爲資本化之所得稅，而爲死亡人延期支付其所應攤之額也。（註二）英人巴斯推布爾（Bastabb）亦謂死亡稅爲資本化之所得稅，在不定期間而課於總積之財富之上者也。（註三）皮古教授（Pigou）稱，此稅爲偶然的財產稅　而非每年征課每種財產，大約每三十年，於財產所有人死亡時，對於各種財產上征課一筆總額也。（註四）溯彼等之意，此稅歸宿於死亡人負担　繼承人對於稅額之多寡，毫不關心，而其消費亦不受若何影響，同時全部之課稅，不過由遺產價值中之一部轉移於政府之手而已。印度學者薛賚時教授（Shirras）亦主張遺產稅爲一種偶然的財產稅，歸於死亡人負担。（註五）薛氏所以如此主張者，卽見於遺產人生前節儉儲蓄，或實行保險以備支付此稅之故也。

（3）遺產稅由繼承人負担說　此說亞丹斯密與李克圖主張之。斯密氏謂課稅於財產由死亡者移於生者之轉移上，最後落在所轉移之人之身上。李克圖斥此稅爲不良之稅，足以減少社會資本，同時贊成斯密氏歸繼承人負担之說。

達爾頓（H. Daiton）亦承認此稅歸繼承人負担。彼謂：遺產人在課稅前已死亡，而死亡者不能納稅，此稅故定歸繼承人負担無疑。又謂：一種稅在實際征課之前，無所謂負担　至於所謂消費力之限制與預測此稅而設法預籌繳納者，與歸宿問題無涉；夫一種稅對生活之壓迫，常在租稅征課之後，而非在征課之前，此稅對生活之壓迫，卽負擔測度之標準也。（註六）

布朗教授（H. G. Brown）謂：除最後負担歸勞動者或地主而發生轉嫁外，遺產稅歸繼承人負担無疑。（註七）布氏以爲如果死亡稅影響人民儲蓄之動機，則財富之積聚將爲之減少，結果利率高漲，而稅將由繼承人轉出。如果轉嫁發生，則繼承之資本每一單位之利息收入增加，而使所減少之資本額抵銷。繼承人不因稅而受不利之影響。

論利格曼謂：遺產稅為不轉嫁者，以其不能轉嫁於任何人也。至於歸宿問題則未提及。（註八）

（4）遺產稅歸死亡人與繼承人分担說　主張此說者為英人西利傑曼（Silrerman），彼謂遺囑人一生之經濟，直接或間接影響於繼承者之所得及生活程度，彼相信前人之行為受遺產稅之影響，即為決定歸宿之因素。（註九）如遺囑人之生活程度不受影響，並其生產努力並未加大，則其負擔完全歸繼承人；反之，前人為繳納租稅而工作特別努力以儲積資財，則此稅歸前人負擔。假如前人被動而保護其財產，則繼承人之所得或生活程度亦受影響無疑，在此情形下，則負擔歸前人與繼承人分擔。

以上四說孰是孰非，殊難斷定，以余觀之，歸遺產人負擔之說較為合理。夫稅之歸宿，決不能以個人之感覺為測度之標準，譬如間接稅之負擔，常歸着於不知不覺之人，如謂生前不親繳租稅，即不負担租稅，是乃混歸宿與繳納為一耳。再者租稅之負擔，不必在繳納之後，實際上納稅之前，租稅之負担常被感覺，且使財產價值減少，眞實所得減低，此種現象於直接稅中尤為顯著。至於生前者受此稅之影響而增加其生產上之努力，或縮減其消費力，此雖不能作為歸宿之尺度，但亦為該稅歸宿之經濟效果也。余意遺產稅之繳納，既出自遺產人勤勞結果之一部，則稅歸其負擔無疑，而繼承者得意外之財，其個人經濟情形因此改善，故無負擔之可言。

（註一）The works of J. Bentham, Part Ⅷ P. 588

（註二）J. Westlake: The Theory of Taxation, with Reference to Nationality, Residence and Property Econ. Journal vol. P 372

（註三）Bastable: Public Finance. P. 608

（註四）Pigou: A Study in Public Finance, P 161

（註五）薛賚時財政新論原書一九三六年版第五四二頁

（註六）Dalton: Principles of Public Finance, 1936, P 58

（註七）Brown: Economics of Taxation, P. 209

（註八）塞利格曼租稅轉嫁與歸宿三七一頁

（註九）西利格曼租稅之歸宿及影響原書第一九四至一九五頁

七、印花稅之歸宿

印花稅之歸宿問題，可分課於公司資本股分，課於股票轉移與課於土地財產轉移及支票收據等項研究之如次：

（1）課於公司資本股分之稅　此稅歸公司所有人負擔，創辦人創設公司之時，已將此稅及其他費用計算一起。所納之稅與總資本比，甚爲微小，經理人定價時不欲將其計入。此稅課後，不再徵課，故不能生資本還元現象。苟有機會，公司亦自然欲轉嫁其負擔，但此機會殊不易得，主要之原因以有競爭者之故。

（2）課於股票轉移之稅　國家當股票交易時，而課以印花稅。此稅可能分配於賣者經紀人及買者之間。至於三者之中，每部分負擔若干，則視買賣之情形而定。如買者需要甚急，則此稅多歸買者負擔；反之則歸賣者負擔。亦有人主張此稅之一部歸經紀人負擔者，但此結論實難證明。此稅之沖擊開始及於經紀人，然不久卽轉嫁於他人，如不然，則此經紀人較其他交易之中間人爲不利矣。假如此時政府債劵免稅，則其他股票之出賣，加稅後卽生資本還元現象，而稅歸原賣主負擔。

（3）課於土地及財產之轉讓，支票與收據之稅　關於土地及財產之轉讓課稅，其歸宿常視個人交易情形而定，如買者急於購買，則歸買者負担，如賣者急於出賣，則歸賣者負擔。此稅如稅率過重，足以阻礙土地之轉移，使土地不能落於最善利用人之手，誠爲社會之損失。

課於支票稅之歸宿，如爲付帳，則落在簽發支票之人，如爲營業交易，則此稅卽計入產費之中，而轉嫁於消費者。

課於收據之稅，其轉嫁與支票稅同。如交易爲私人性質，則稅歸發票人負担，如普通交易，則計入費用項、而轉嫁於消費者。

大體言之，印花稅爲一種不良稅，以其能阻止交易之擴張與迅速也。

八、關稅之歸宿

關稅之歸宿問題，可分入口稅與出口稅二方面言之，茲分述之如次：

(1)入口稅之歸宿　入口稅是否歸外國生產者負担，欲解决此問題，第一須先知外國生產者是否與課稅國家中之生產者，及世界其他各地生產者競爭乎？抑係獨占乎？苟各國生產者間競爭甚烈，則其中定有欲負稅而不欲抬高物價減少銷路者，如是則稅歸外國生產者負担。假如外國生產者爲獨占，其所定之價格已至利潤之最高點，課稅後不能再抬高物價。但此獨占之例甚少。

决定入口稅歸宿之第二條件，卽本國市場之重要性是也。假如本國爲某外國貨之惟一銷場，課入口稅後，卽不能漲價，則稅歸其負担。反之，如外國生產者可在世界各地任擇銷場，則課稅後卽可提高物價，如提高後不能行銷，唯有另覓自由輸入之銷場而已。

第三與需要之伸縮力亦有關係。如外貨爲絕對必需品，而無其他代用品者，課稅後則物價抬高，而需要不減，則此稅歸購買者負担。如需要有伸縮力，物價一高則無人購買，而稅卽歸賣貨之外人負担。

第四卽視本國所能生產之貨物之情形如何而定。假如因土質與氣候關係，本國不能生產，課入口稅後，物價抬高，則此稅歸本國購買者負担。反之，本國能生產此種貨物，但因外貨價廉以致本國生產有限，則入口稅卽有保護本國生產之意，課稅後，物價高漲，則本國生產者卽可大宗從事生產，稅雖歸本國人負担，但本國生產業藉此可以興盛矣。

(2)出口稅之歸宿　此稅是否歸外人負担，則視外人需要貨物之強度而定。若出口之課稅品在外國市場有獨占權，而外人對此貨之需要又甚強，則出口稅歸外國消費者負担。故各國課出口稅多課於天然獨占之物，如印度課鴉片出口稅，祕魯課人造肥料出口稅是。如出口貨物之需要因漲價而減少，則稅卽不易轉嫁於外人。若出口稅過高，致商人不能輸出國外，則此貨品之價格，立在國內市場跌落，長此以往，此貨物之出產必受影響。

第七節　租稅制度

租稅制度者，卽在一課稅主權之下所行之租稅秩序也。凡單獨對於某一種課稅物而課稅之制度，曰單一稅制，對於數種課稅物課稅而成爲一有系統之制度，曰複合稅制。玆將此二種制度分述之如左：

一、單一稅制

歷來學者關於單一稅制之主張不一，有主張消費單一稅制者，有主張土地單一稅制者，有主張資本單一稅制者，亦有主張所得單一稅制者，各種主張之內容如次：

（1）消費單一稅制只課稅於消費品，其他稅完全廢止。主張者多爲重商主義派，彼等謂此稅最爲公平，凡富人購買消費物必多，同時其負稅亦多，貧者購買消費物少，而其負担亦少。主張最力者爲英人白弟(W. Petty)。

（2）土地單一稅制先始於重農學派，其理論略謂：租稅宜課於純生產，所謂純生產者，卽由總生產中減去生產費所餘者是也，唯農業能生產純生產，工商業均不能之，故租稅只能課於土地之純生產上方爲公平。再者租稅最終之負担，必皆歸於地主，故不如向土地直接征收，以免糜費。

其次主張土地單一稅者爲亨利喬治(Henry George)。彼謂土地乃天然之賜物，因人口增加，社會發展之結果，於是地租上漲，地價日增，夫最公平之事，乃自己勞動結果歸自己所有，地租乃社會進步之結果，故應歸之於社會公有。現代土地私有制，勞動奴隸化，乃貧乏之主因，欲免除此貧乏之痛苦，唯有將土地歸社會所有；但行直接沒收，亦有扞格難行之處，只有用課稅方法，將全部地租收爲國有，此其主張土地單一稅制之理論之根據也。

（3）資本單一稅制，凡有形資本均課稅，此稅爲法人姬羅店(Girordin)與曼尼耶(Meneier)主張之。彼等謂此稅有三大特長：資本稅可刺激資本令其投資於生產，此其一；此稅乃課旣成之資本，不課賦在構成中之資本，故不害於資本之發生，此其二；資本稅可捕捉所得稅所不能捕捉之負稅能力，此其三。此地所謂資本者，乃包括動產，美術品及古董等。

（4）所得單一稅制在財政史上發現甚早，一七〇七年法國部長倭邦(Vauban)建議一切所得均應課稅，國家用

此法可籌得其收入之大部。一八四八年德國稅史斯伯雷（Sparre）提議以直接所得稅代間接稅。其後齊格勒（Ziegler）爲不蘭登堡市長時，曾實行單一累進所得稅多年。一八六九年德國社會民主勞動黨，在埃森納會議，決議廢止一切間接稅，代一累進所得稅，一八七五年在哥達會議，又決議廢止現行各稅，以單一累進所得稅代之。至於贊同所得單一稅制之理由：第一，因一切稅遲早均來自所得，故直接課稅，可使征收方法簡便；第二，直接稅較貨物稅有彈力，能與國家之需要相調和，貨物稅常使需要減少，以致影響國家之收入；第三，使納稅者確知其於國庫所納之稅額；第四，直接稅能行累進稅率，合乎納稅能力原則。

單一稅制缺點甚多，至今仍成爲一理想而不能實行，今總括批評之於後：

（1）由財政上言之，征課單一稅，則國家收入減少，當此支出膨脹之今日，實不能支國用。

（2）由政治上言之，實行單一稅，則國民中有負担租稅者，亦有不負担者，因此易引起政治上之變動，如美之離英獨立，法人大革命，多因負担不均而起。

（3）由社會上言之，單一稅不普及，如國家支出過多時，只有加重稅率之一法，於是負担加重，易生漏稅逃稅之弊，因此紊亂社會秩序。

（4）就國家政策言之，租稅除收入目的外，尚有其他目的，如節制消費目的，保護工業目的，社會政策目的等。舉辦煙酒稅　其中寓有節制煙酒消費之目的；提高入口稅則有保護本國工業之目的；實行累進稅，則有社會政策之意義。苟行消費單一稅制，則第一第二目的可達，而第三目的，則無法達到；苟行土地單一稅制，則第三目的可達到一部分，而第一第二目的則無法達到，苟行資本或所得單一稅制，則第三目的可達，而第一第二目的亦無法達到。

二、複合稅制

複合稅制乃對於多種課稅物課稅，而構成一貫有系統之租稅制度。單一稅易使人民感覺負担過重，如分租稅爲若干種類而徵課之，則人民不但無過重負担之感，而且亦不易逃稅。因此現代國家皆採複合稅制，擇若干種和

爲主稅，其他稅爲輔稅。在農業國家大抵以收益稅爲主稅，而以消費稅與流通稅爲輔稅。工業國家多以所得稅爲主稅，以收益稅，消費稅及流通稅爲輔稅。複合稅制可免單一稅制之缺點，且各種稅間可收互相矯正之效。例如遺產稅可補救所得稅之缺點，國產稅與關稅，使國家捕捉不能直接課稅之人，或繳納甚少而不值徵課之人。奢侈稅不僅增加收入，且有節約消費之影響。

複合稅制雖較單一稅制爲良，然種類過繁，足以擾民，同時徵收費甚大，國庫收入無多，亦非經濟之道。故行複合稅制時，租稅種類宜竭力求其簡單化與合理化，方爲妥當。道爾頓在其所著之財政學原理第六章第四節中有云：『最好將大部分稅收，放在幾種的基本租稅上，如欲稅富者，以所得稅與遺產稅爲最良；如欲稅貧者，以徵課數種消費最廣而又無益於康健之物品爲宜』。此言誠爲允當！

第六章　租稅各論

第一節　收入稅系統

第一款　收入稅系統概說

收入稅者，以重要收入爲稅源，而行課稅之謂也。此系統中包括收益稅，所得稅，財產稅，及不勞利得稅等。收益稅中包括土地稅，營業稅，房屋稅，資息稅等。所得稅即指一般所得稅與分類所得稅而言。財產稅中包括一般財產稅與臨時財產稅。不勞利得稅中包括遺產稅，土地增值稅，過分利得稅等。此系統以所得稅爲主幹，其他稅爲補充稅。

關於收入課稅之發展，亦係漸進而來。在古代收入中，以個人爲徵課之標準，每人每年納一定稅額，此即所謂人頭稅是也。於經濟生活簡單國民所得分配大致相同之時，此稅尚無弊端。及經濟發展，個人收入不等，如再課同一之稅，則即不公，於是人頭稅改爲按社會階級之不同，而徵課差別稅率，貴族及富人納稅較多。但此種改變仍不能達到公平負担之目的，同時其收入有限，不足充國家之支出。於是有財產稅代人頭稅而生。以財產爲徵

課標準，最初以財產種類簡單，負担分配尙較公平，以後發現財產所有權與納稅能力間並無必要關係。財產有生收益者，有不生收益者，如無收益而課稅，則必侵及稅本。加以財產種類日漸複雜，徵收估價，益感困難。再者單課財產稅，而依勞役所生之收入，卽不能征稅矣。財產稅之弊病，既日益顯著，又不能以充分收入供應政府，於是乃有支出稅之增課。此稅之根據，以爲一人之支出愈多，其負担能力愈大，支出愈少，其負擔能力愈小，其方法課稅於消費品，此國產稅之由來也。然細查之，支出與所得之間並無一致之比例，一人所得愈大，以之購買課稅物品之比例愈小，所以支出稅最大之弊病，卽其有逆進性質。在小額所得之情形中，支出之比例愈大，卽其納稅能力愈小之表示。譬如子女多之人與獨身者比較之，所得額雖同，但因前者花銷較多，其剩餘足爲課稅之用者甚少。於是又有一新稅之計劃出現，卽課稅於財產之收益。以收益爲課稅之標準，固較他稅爲優，然亦有不公平之弊。例如財產二所，所生之收益相同，但其中一所因負債關係須付利息，而其他則無，如課稅相同，卽生負担不同之感。於是再進一步，而有所得稅之發生。所得稅者，一人所生之各種收益總合之減其必要之費用，其餘額而課之以稅也。收益稅爲物稅，所得稅爲人稅，此其主要不同之點。所得稅發生後，爲達到重課不勞所得之目的，乃有不勞利得稅之徵課，此種稅率較所得稅爲重，然此亦所得稅之補充稅也。

第二款　收益稅

第一項　收益稅之本質

收益稅者，乃對於財產在一定期間所生之收益而課之稅也。各種財產各有其收益，各按其收益而行個別課稅。如於土地之收益，則課土地稅，於房屋之收益，則課房屋稅，於營業之收益，則課營業稅，於資本之收益，則課資息稅，是皆對物課稅，而非對人稅也。此稅之利點爲：（1）收益稅之客體容易觀察，不易隱藏；（2）此種稅收比較穩固，且有永續性，因土地房屋等甚少受市面變動之影響；（3）因此稅之客體在外標上皆有特點，故課稅較易；（4）征收官吏對私人生活上之騷擾容易避免。而此稅之弊點爲：（1）收益稅之徵收，只能平均計算，對於納稅者負擔能力之大小，不能顧及之：（2）此稅之征課有時按外表推測其收益，因此易生不公平之

弊；（3）稅率有差別，如土地，房屋，營業等稅均為收益稅中之一種，而各課不同之稅率，結果負担有輕重；（4）此稅缺乏彈性，如土地稅常用清冊法，關於收益之調查須時數十年，一經調查之後，即不易改正；（5）此稅之征收，對於個人債務不能顧及，致使納稅者感覺太重；（6）收益稅只能按各種收益單獨課之，因此不能課總收益稅，故不能行累進率。

第二項　土地稅

第一目　土地稅之意義及徵課方法

土地稅者，即以土地之純收入為稅源，而課於土地收益人之謂也。其課稅方法有以下六種：

（一）面積法。即以土地面積之單位為標準而課稅，如吾國以畝為單位是。此法簡單易行，為初課土地稅時所行之方法。然因土地之肥瘠不同，而其收穫量亦異，如只按面積單位課之，則即有負担輕重之別，故不公平。

（二）等級課稅法。即以土質之好壞分為若干等級，每等各課不同之稅率。如我國過去分為三等九級者是。此法較面積法為優，但亦有弊病：（1）等級之標準不易確定；（2）假設勉強分為若干等級，但同為上等地，因氣候與耕種方法之不同，而收穫亦異，如課同一稅率，即不公平。

（三）收穫課稅法。即以總收穫為標準而課稅。此法較前二法稍為進步，但亦有不合理處：（1）課稅時只顧及每年之總收穫，而對於生產費方面毫未顧及，因收穫之多少與生產費有密切關係，如不計及其產費而課稅，即不合理；（2）收穫總額不易確知，若由官吏調查或推測，易趨於武斷，若由收穫者申報，又不免發生匿報之弊。

（四）佃租課稅法。以地主所得之地租之多少為課稅之標準。此法之弊點為：（1）此法只課在地主之地租上，而對於耕種者之利潤，則未課稅；（2）假如全國土地之耕種皆為租佃制度，此法尚可應用，如均為自耕農則課稅即無所依據；（3）假如一國之內，有佃戶，亦有自耕農，如是則前者按地租課稅；後者按收益課稅，在一國之中而有兩種課稅辦法，殊不完善；（4）地主須向官廳登記其地租數額，如此易生匿報之弊。

（五）收益清冊法。此法先將全國土地清丈，製成地圖，然後在清冊上載明地主之名姓，土地坐落畝數，總

收穫量，企業費，純收益各若干，每 課稅以此册爲根據，而課於純收益上。此法在理論上爲最合理之方法，然其缺點甚多：（1）編製清册必須經若干歲月，方能告成，時間金錢糜費殊多，如法國於一千七百九十一年始有編製之計劃，一千八百零七年着手進行，至一千八百五十年始完成，需時四十三年之久，共費一億四千萬佛郎。日本清册編製由明治七年至十四年，需時八年，共費三千七百萬元。普魯士自一八六一年至一八六五年完成國內土地測丈之一部，共費一千七百六十萬馬克；（2）編製後改正甚難，如法國在製清册時預定三十年後改正，但未及改正，而實際上租稅之負担，已甚不公。日本明治七年之佈告，預定每五年改正一次，然至明治十三年與十八年均照舊册徵稅，後遂將改正辦法取消，此改正困難之明證也；（3）欲調查純收入必先調查總收穫，但總收穫之調查殊難確當，因之純收入之推定亦難正確。

收益清册法既有如是之缺點，施行自感困難。爲減少其缺點起見，各國多將土地稅歸之地方。因爲地方政府對於本區內土地變更情形較易清楚，必要時可隨時改正清册，同時因其所轄之面積小，勿須多費時間與財力即可成功。

（六）地價課稅法，即以土地價格爲標準而課稅。價格與純收入有關，因純收入除市面利率即可得其價格，由價格亦可推知其純收入，故此種課稅亦甚公平。然其缺點爲； 1）地價之決定由人民申報，或由政府估價，由人民申報易有少報之弊，由政府估定，大抵依當地之市價爲標準，一經估定之後，製成地價清册，在一定期間之內即不能變更，因此土地稅與土地實際價格脫離關係，如期間愈長，此種現象愈顯著；（2）地價決定，須五年或十年一改正，改正時手續繁多，時間金錢兩不經濟；（3）土地之市價與供求有關，若買者多則地價高，反之，則地價低，因此市價不能完全與純收入所推算之價格相合，由西洋各國經驗觀之，土地之市價常高於純收入所推算之價值，是以地價稅與純收入無關，與土地稅之理想不符。

由以上六種課稅方法觀之，各有缺點，並無絕對完善者；但比較言之，第五第六二法較佳，理論上，以第五法爲優，以其課稅於純收益上；然純收益之推定，不但手續繁重，而且不易確實，此其最大缺點。手續比較簡單，而易於施行者，則爲第六法，此近今各國之所以改行地價稅也。

第二目　我國之田賦

一、我國田賦之沿革

我國自夏禹時將全國分為九州，又按土質之好壞將土地分為三等九級，按級課賦。當時之稅率為什一稅，如孟子有云：『夏后氏五十而貢，殷人七十而助，周人百畝而徹，其實皆什一也』。貢即由人民將其平均收穫量十分之一貢於政府；助為人民共同耕種公田以代租稅之義；徹即通其田而耕，通其粟而析，為一種共同耕作制，將其收穫十分之一歸公，其餘者分散於民衆之義。

及至秦朝，商鞅變法，廢井田，開阡陌，任人民自由耕種，不限田畝之多寡，於是稅法上之助法亦隨之而改變，行「訾粟而稅」，與近世之收益稅相似。當時稅率為三分之二，此外有口賦，每年每人為國家服役二月。漢高祖統一後，將田賦減至十五分之一，量吏祿，度官用，以賦於民。漢景帝時，又減至三十分之一。武帝時，董仲舒有限民名田之建議，以塞兼併之路，但未被採用。王莽即位，欲恢復井田制，結果未成功。東漢初年以師旅未解，國用不足，行什一之稅。建武六年又行三十稅一。桓帝延熹八年，令郡國有田者，課以畝捐，而以錢收納之，每畝十錢，即於三十稅一之外，每畝復課十錢之額外徵收也。

唐開元時行租庸調法，丁男授田一頃，歲輸粟二斛，稻三斛謂之租；歲輸絹二匹，綾絁各二丈，布加五分之一，綿三兩，麻三斤謂之調；用人之力，歲二十日，閏加二日，不役者日輸絹三尺謂之庸。及唐中葉，安史之亂，人民之轉徙者衆，版籍已多遺失，租庸調之法遂壞。德宗元年，楊炎為相，乃創兩稅法。所謂兩稅法者，即田賦分二期繳納，夏輸不過六月，秋輸不過十一月，將租庸調雜役悉併為一，量出制入，凡百役之費，先度其數，而賦於民。戶無主客，以見居為簿，人無丁中，以貧富為差，其不居處而行商者，以其所在州縣稅三十分之一。可見當時課稅採住所主義，而稅率則為差別稅率也。

宋初歲賦有五；即一曰公田之賦，官莊，屯田，營田，賦民耕而收其租者是也；二曰民田之賦，百姓所有之田是也；三曰城郭之賦，宅地稅之類是也；四曰雜變之賦，牛革蠶鹽之類，隨其所出，輸之於政府者是也；五曰

丁口之賦，計丁納米是也。稅率各地不一，重者如邛蜀，民田什稅其五；輕者二十稅一，亦有三十稅一者。徵稅品類至繁，分穀、帛、金鐵、物產四大類，計三十餘種，而計算單位亦不一，故徵收時易滋流弊，苛擾殊甚。神宗時王安石爲相，行方田法，對於田賦加以整頓。以東西南北各千步，當四十一頃，六十六畝，一百六十步爲一方。隨陂原平澤而定其地，因赤淤黑壚而辨其色，以地及色參定肥瘠，分爲五等，以定稅制，若磽瘠不毛之地，及公共利用之山林陂塘路溝墳墓皆免稅。熙寧八年時已方之田約佔當時田之半數，後因執行官吏擾民，宣和二年宣佈停止。南宋紹興十二年，李椿年行經界法，其法民以所有田，各畫坫基簿，圖田之形及畝數四至，田不入簿者，雖有契據，皆沒收入官。十九年冬經界畢，法行頗普遍，於是人民產有常籍，田有定稅。遞後年久法弊，經界圖多佚失，豪猾逃稅。景佑五年行經界推排法，選才略公正者，厘正田稅，載之圖籍，使民有定產，產有定稅，稅有定籍。然法行未久屢變，不特無益於國，亦且無益於民。

元時分中國爲內郡與江南二區，內郡仿租庸調制，課地稅與丁稅。江南行兩稅制。徵秋稅與夏稅。丁稅地稅之法自太宗始行之，初每戶科粟二石，後又增爲四石。太宗八年乃定科徵之法，令諸路驗民戶成丁之數，每丁歲科粟一石；驅丁五升，新戶丁驅各半之，老幼不與。其間有耕種者，或驗其牛具之數，或驗其土地之等級徵之。丁稅少而地稅多者，納地稅，地稅少而丁稅多者納丁稅，工匠僧道驗地，官吏商賈驗丁。至於兩稅制，世祖於江蘇浙東二路行之。至元十九年依宋例折納帛絹雜物及錢鈔。元貞二年於江南各路普遍推行夏稅之制，改定秋稅止令輸租，夏稅則輸木棉布絹紗綿等物，所輸之物視糧爲差。

明初仍行兩稅制，二稅均以米麥爲納稅標準，稱爲本色，按値折納他物曰折色。洪武二十年以防止人民脫稅爲目的，乃令各州縣編魚鱗册，即劃分州縣，隨糧定區，區設糧長四人，以悉圖寫田之方圓丈尺字號四至及主名彙訂而成，狀如魚鱗故名。同時又有戶籍册之編製，名爲黃册。以魚鱗爲經，黃册爲緯，而賦役之法遂定。至孝宗弘治時，魚鱗册制已開始動搖，遞後飛洒死寄之弊，層出不窮；同時額外附加繁雜，平民負担日重。嘉靖三十二年按御史龐尙鵬奏始行一條鞭法，其法總括一州縣之賦役，量地計丁，丁糧畢輸於官，一歲之役，官爲僉募；

力差則計其工資之費，量為增減；銀差則計其交納之額，加以增耗，以及土貢方物悉併為一條，計畝徵銀，折辦於官，故謂之一條鞭。此法頗為簡單。

清沿明制，而田地種類複雜，田分民田、官田、莊田、屯田四種。民田又有民賦、更名、衛所地、退圈地、土司地、番地、苗地、農桑地、葦地、灶地、籽粒地、山地、塘、草山，及湖地之別。官田有籍田、學田、祭田、及牧地之分。莊田有皇室、宗室、八旗與駐防等。屯田分為直省、新疆、西路、北路等。稅率則依田地之種類，土壤之肥瘠分為三等九級，然考諸實際，則各省不限於九則，有多至數十則者，稅率繁雜已極。征收有納穀與納銀之別，納穀則有鼠雀耗，納銀則有火耗，納穀多行於山東河南江浙兩湖安徽江西等省，徵收復轉漕京師，謂之漕糧。官地則有租課，中有屯租、蘆課、學租、旗租等之分。徵收方法大抵採用二種方式，一為官吏直接辦理，僱用糧書以助理之，二為委託糧書包徵，官吏不與其事。此代田賦徵收，弊病甚多，浮收之弊，尤為顯著，征收本色則放大斛容量；徵收折色，則任意提高銀價，漕糧則勒索百出，包攬則任意誅求，此為徵收官吏方面之舞弊者也。在人民方面則有欺隱減瞞，詭寄飛灑之弊，而田賦之紊亂，至清末年已達極點。

民國成立後，對於田賦迭有局部之整理，如銀兩，征銀元。漕糧改折銀元，租課歸併地丁，取消耗羨等名目；然以地方發展，需款頗多，各地多於田賦正供之外，實行附加，以致附加名目繁多，常高出正供數倍，關於整理地籍方面，民三有全國經界局之籌設，九年乃正式設立，擬實行清丈，旋因政局關係，遂即終止，唯寶山昆山通州等地辦理尚有成績，其他各地多未舉辦。民國十七年第一次全國財政會議，將田賦劃歸地方，同時中央限制田賦附加總額不得超過現時地價百分之一。二十三年第二次全國財政會議，以減輕附加，廢除苛雜為目的，同時規定按地價徵百分之一稅之原則，將經徵與收款機關劃分。但此均為治標之法，至於整個田賦制度之改革，則有我政府頒佈之地價稅制。

二、我國之地價稅制

我國地價稅制度載在土地法中，此法於民國十九年六月三十日公佈，二十五年三月一日施行，茲將其內容概

述之如左：

（1）地價之決定　地價分為申報地價與估定地價二種，前者由土地所有者登記所申報之地價，後者由地政機關，就地價相近情形劃分地價區，以前五年之市價為估價之標準。估計地價應於同一地價區內之土地，參照其最近市價或申報地價為總平均計算。因財政需要或經濟政策之必要，得就同一地價區內之土地最近市價或申報地價擇其中等段價值之較高者，為選擇平均計算。依總平均或選擇平均計算所得之地價數額為標準地價。土地因其地位之特殊得按其標準地價之數額為相當之增減。地價每五年從新估計一次，但地價有重大變化時，不在此限。同時編製地價冊，載土地種類，地主姓名，申報地價，估定地價，土地改良物情形等項。

（2）稅地區別及稅率　地價稅率之規定，按土地法之二九一條規定如下：

（一）市改良地，以其估定地價數額千分之十至二十為稅率。

（二）市未改良地，以其估定地價數額千分之十五至三十為稅率。

（三）市荒地，以其估定地價數額千分之三十至一百為稅率。

（四）鄉改良地，以其估定地價數額千分之十為稅率。

（五）鄉未改良地，以其估定地價數額千分之十二至十五為稅率。

（六）鄉荒地，以其估定地價數額千分之十五至千分之一百為稅率。

市地鄉地所有權人之自住地及自耕地，於自住或自耕之期間內，其地價稅按應納稅額八成徵收。

不在地主之土地按其應納地價稅率遞年增多之，但所增高之稅率，不得超過該土地應納稅率之一倍。

（3）土地稅之免減　下列土地得免稅或減稅：公有地，學校及其他學術機關用地，公園公共體育場用地，農林試驗場用地，公共醫院用地，慈善機關用地，公共墳場用地，森林用地，其他專辦公益事業用地。因地方災難，得由中央地政機關呈准國民政府，就關係區內免稅或減稅。

總觀我國之地價稅制，對於自耕農課稅八成，不在地主課以高稅，大有獎勵自耕農之意，倘能本耕者有其

田之原則而立法，是其優點。而其缺點，在於地價稅率不問地產之大小，一律課以同等稅率，不能發揮平均地權之效能，地產愈大，則所得愈多，資本愈厚，而其兼併愈易，同時其負稅力亦愈大，故爲公平起見，應採累進稅率。

三、抗戰期中我國田賦之整理

抗戰期中，我政府對於田賦整理有二大政策：卽田賦暫歸中央接管，與田賦改徵實物是也。玆分述之如次：

(一)田賦暫歸中央接管

三十年四月第五屆中央執行委員會第八次全會，通過：「爲適應戰時需要，擬將各省田賦暫歸中央接管，以便統籌而資整理」一案，其所舉出之理由有六：

(1)各地方田賦賦則不一，輕重不平，而囿於所處境地，未能大舉革新，中央接管後，可積極統籌，剋期完成土地陳報，並辦理地價稅，俾賦則臻於公平，苛雜悉行廢止。

(2)中央整理田賦後，按地價徵稅，收入可較現在遞增至四倍以上，於抵補原定額徵田賦外，並得斟酌各地方財政情形，酌予接濟，使地方管教養衞諸政，切實推行；全國經濟建設，亦因財政上調盈劑虛，得平均遂其發展。

(3)依建國大綱所定各縣對於中央政府之負担，當以每縣之歲收百分之幾爲中央費，是田賦收入，自不能專歸地方。若由中央管理，則中央統收統支，必可爲合理之分配。

(4)爲調劑各地軍糧民食起見，得由中央統籌斟酌各地方供需情形，改徵實物，收儲運濟，俾產銷得其平衡，糧價賴以穩定。

(5)田賦歸中央統收統支，則中央與地方財政之聯繫，更臻密切，地方稅制，得在中央督導之下，切實調整，所有互相抵觸之捐稅，自可一律取消。

(6)田賦歸中央統一徵收，其事務與經費，易臻合理化經濟化。

該案通過後，於中央設置田賦管理委員會，統籌管理全國田賦之徵收整理事宜，中央於各省設置田賦管理處，掌管各省田賦稽徵事務，其處長由財政廳長兼任，各縣亦設此機構，接管田賦與辦理土地陳報。田賦歸中央接管後，所有田賦收入，應解交中央指定之金融機關，存儲備用，由中央統籌支配。凡中央核定之省縣預算內所列田賦收入，仍由中央如數撥付。同時加緊推行土地陳報，舉辦地價陳報，編製地籍圖册及地價稅册，以便開徵地價稅。

（二）田賦改徵實物

我國自二十九年春季以還，糧價飛漲，軍民糧食之供給殊成問題，於是年十一月十三日行政院四九〇次會議，孔副院長爲接濟軍民糧食平均民衆負担起見，提出各省田賦改徵實物案，此案報請國防最高委員會核定。我財政部乃制定戰時各省田賦徵收實物暫行通則十六條，由行政院五二五次會議通過於三十年七月二十三日公佈，其要點爲：

（1）各省田賦徵收實物，依三十三年度省縣正附稅額，每元折徵稻穀二市斗（產麥區得徵等價小麥，產雜糧區得徵等價雜糧）爲標準，其賦額較重之省份，得由財政部酌量減輕。（第二條）又各省鄉地，如已依法辦竣測量登記開辦地價稅者，亦應依其稅額，照上項標準改徵實物。（第三條）

（2）徵收實物之單位，概以市石爲計算單位。（第五條）

（3）各省徵收實物，採經徵經收劃分制度，凡經徵事項，由經徵機關負責，徵收事項，由糧食機關辦理。（第七條）

（4）徵收實物應於稻麥收穫兩月內徵齊，逾期不繳納者，即予以滯納處分。（第九條）如業戶有短匿糧額情事，准由人民密告，經查屬實後，即按其短匿糧額，科以二倍之處罰，其罰額以半數歸公，半數獎給密告人。（第十條）

（5）自徵收實物之日起，六個月內，所有田賦正附舊欠，仍准以法幣繳納，並照原有滯納罰鍰處分辦法辦理。（第十一條）

（6）各省田賦徵實後，其積穀事項仍照舊徵收，惟其他一切以土地爲對象所攤派之款項，悉予豁免。（第十三條）

四、我國田賦整理之根本辦法

田賦改徵實物與中央接管均爲抗戰期中一時權宜之計，欲謀管理，非淸理地籍不可。而地籍之淸理。在於完成土地陳報與實施淸丈，改訂科則，實行地價稅。我國自民二十三年以來，各省均先後着手辦理土地陳報，直至二十九年十二月底，全國十三省已陳報完竣者計二百三十四縣，正在辦理中者一百零八縣，擬辦者一百二十二縣，共計四百六十縣。陳報爲淸理地籍之初步工作，極應限期完成，而不容延遲者也。

僅陳報仍不達到地籍之澈底淸理，蓋陳報而不測丈，則陳報之眞僞，地形之狀況，無從得知，故陳報之後，非繼之以測丈不可。丈量完竣，即可繪成業戶細圖，再進而繪成各區分圖，更進而繪成各縣分圖。聯合各縣分圖，乃成一省總圖，如是則經界正，而地籍淸矣。有人謂測丈之法，費用甚鉅，且非短時期所能完成者，然此不能爲反對測丈之理由，我國地籍至今紊亂已極，而田賦之不公，亦盡人所知，欲澈底整理，爲一勞永逸之計，非用此法不可。如各縣同時舉辦，則時期亦可縮短，費用雖大，而淸丈後所得之利益，恐遠過於所費，如懼其難辦而不爲，則地籍之紛亂，田賦之不公，永無根本剷除之日矣。

淸丈後，即改訂科則，徵收地價稅。我國過去課稅多依三等九則，實際上各省辦法不同，等級繁多，胥吏因緣爲奸。况過去辦法，因年限久遠，殊難合乎實情，故宜改訂稅則，以地價爲標準而課稅，同時爲負担公平起見，宜採累進稅率。

第三目　其他各國土地稅

一、英國土地稅

英國土地稅從前按租賃價值征課，如土地空着，便不納稅，一九〇九年始行改革，有新土地稅之出現，分爲四種：（1）未改良地稅，（2）土地增值稅，（3）返佃稅，（4）礦權稅。第二第三兩種詳後不勞利得稅中。

至於未改良地稅課於未改良土地之價值上，每鎊爲半便士。每畝地價未超過五十鎊者則不課。小業主所耕作之地，所有土地之總值未超過五百鎊者免稅。礦權稅課於採掘礦山之租賃價值上。應稅之礦山不包括黏土磚泥沙泥白粉石灰石與碎石在內。此稅課於業主或最近租主，稅率爲百分之五。

此外又有更重要之土地稅，則包括於所得稅中，所得稅第一類爲土地所有之所得，依每年租價征課，第二類爲土地占有之所得，即指農業上之利潤所得，依所定之利潤與土地每年價值所成之比例而課之，其詳情請閱所得稅之一章。

二、德國土地稅

德國土地稅歸地方所有，故國家無全國一致之土地稅法，各地辦法不一，今歸納之約有二種性質：

（1）具有收益稅之性質者，如巴燕（一九一〇年八月十四日，一九二一年七月二十七日，一九二五年三月三十日稅法），衛騰堡（一八七三年，一九〇三年，一九二〇年八月二十二日稅法。）米克倫堡，斯特雷李支（一九二四年三月二十八日稅法，）漢堡（一九二三年十二月十四日、一九二五年三月二十五日稅法）。

（2）有財產稅性質者，如普魯士（一九二三年二月十四日），撒克森（一九二一年十月七日），巴丹（一九二一年八月四日），黑森（一九二〇年八月七日、一九二四年三月二十八日），替林根（一九二二年二月二十二日），歐爾丹堡（一九二三年六月六日），布浪徐外哥（一九二三年二月十八日），安哈爾特（一九二三年四月四日、一九二五年三月二十六日），米克倫堡徐外林（一九二〇年十二月九日、一九二四年十二月二十七日），李伯克（一九二五年七月十二日）。

三、法國土地稅

法國土地稅以土地純收益爲課稅標準，自一八〇七年開始測丈與調查，至一八五〇年始辦理完竣，編製清冊。每三十年清丈一次。關於山坡新闢之土地免稅三十年以資獎勵，栽種森林之土地，三十年內免去納稅額四分之三。最初用配賦法，自一八九〇年後始改爲定率法。及一九一七年以後，土地稅列入所得稅內。

四、新西蘭土地稅

澳大利聯邦中新西蘭於一八九一年土地與所得稅法中，規定土地以地價課稅。地價在五百鎊以下者免稅。稅率採累進制，於普通土地稅外，再課以等級稅。普通土地稅爲每鎊一便士，而加征等級稅由八分之一便士起，進增至一便士又八分之六，一八九三年累進率增加，土地價值五千鎊至一萬鎊課八分之一便士，中分爲十五級，最高級爲價值二十一萬鎊以上者課二便士。納稅人認爲估價過高，可請求政府按其原來報價收買。一九〇七年稅率增加。一九一〇年規定一切地產除營業所用之宅地外，其等級稅率應各增百分之二十五。結果全部土地稅對於居住人民增爲百分之三又二分之一，對於離產人民增爲百分之六。至一九一七年等級稅又增加百分之五十，對於居住人民最高課十便士又二分之二，計百分之四又三分之一，對非居住人民改爲十四便士，計百分之五又五分之四，全部地稅對於居住人民爲百分之五又三分之一，對於離產人民爲百分之六又五分之四。

五、日本土地稅

明治初年土地稅以總收穫爲標準，採納穀制，明治四年以納穀不便，始改爲納金制。明治六年有地租改正條例之頒布，以地價爲課稅之標準，而地價爲純收益所換算之資本價值，稅率爲百分之三。明治六年至十五年製成土地台帳。以後因時勢變遷，所推算之地價多與實際價格相差太遠，於大正十五年遂着手調查土地賃貸價格，二年完成。至昭和六年制定新地租法，即以土地賃貸價格爲標準而課稅。每十年調查一次，以便與實際情形相合。自耕農之土地得免稅賃貸價格二百圓，大有保護自耕農之意。稅率爲百分之三點八。

第三項　房屋稅

第一目　房屋稅之意義由來及徵課方法

房屋稅者，以房屋之收益爲稅源，而課於房屋永續收益人之一種租稅也。此稅之來源有二：一、即由於經濟未發達時代之灶稅而來，如法國之Fumage，即以灶之多少，爲課稅之標準。英國於一六九六年行等級窗戶稅，以窗戶之多少爲課稅標準，此稅不能視爲收益稅。與家屋支出之課稅相近似，後來法國之門窗稅亦帶有此種性

實，然此稅逐漸發展遂變成收益稅之性質，門窗之多少，卽爲房屋收益多寡外標推測之根據矣。

房屋稅之第二個來源，與土地稅是。從前房屋稅與土地稅，本不可分，後因人口日增，房屋之需求愈大，房租離地租而獨立，房屋稅亦與土地稅分離爲二。課於房屋收益人之租稅，遂成爲房屋收益稅。如房屋出租於人，每年得有收益，依此爲標準而課稅，固所應當；然如房主自己使用，則是否課稅之乎？據一般學者意見，以爲房主租其房屋於人，租戶須出租金，如房主自己居住，則房主不必納租於他人，而租金卽歸自己所有，是亦等於收入故房主自己居住，亦應納稅。

房主自己使用雖應課稅，然此稅按學理上亦非收益稅之本來面目矣。何則？蓋房主自己使用，只能表示一種收益，實際並無租金之收入，故此種課稅影響，與房屋支出稅相類似，因其納稅之錢乃出自他種所得也。

次言課稅方法，房屋稅徵課之方法有下列五種

(1)以房屋之租金爲標準而課稅，是爲租金收益稅，亦稱之爲房息稅。(Dietortragssteuer oder)(Hunsyi-ussteuer)

(2)按建築面積之大小課稅，是爲面積稅。(Arealsteuer)

(3)按房屋之多少大小與房屋建築之方式及性質分級課稅，是爲房屋等級稅。(Hausklassenteuer)

(4)按房屋之價値課稅，稱爲房屋價値稅。(Gebaudewertsteuer)

(5)以門窗之數目，同時注意房屋之層數以及其地方之大小爲標準而課稅，稱之爲門窗稅。(Fdrund Fens-tersteuer)

房屋收益稅，以房屋之租金爲標準而課稅，但收益稅須課於純收益上，因此須由租金總額中扣除其維持費及房主所代出之其他費用。通行之法，卽由租金總額中扣除百分之幾，例如意大利於工廠廠房准其扣除百分之三十三又三分之一，住宅扣除百分之二十五。西班牙住宅扣除百分之二十五，營業所用之房屋扣除百分之三十五，鬥牛場所及健身房扣除百分之四十，工廠中之機器房扣除百分之六十六。法國住宅扣除百分之二十五，工廠廠房扣除百

分之四十。奧國一九二二年所行之房屋稅，以純租金爲課稅標準，由總租金中扣除百分之十五爲房屋維持費，資本之減却金。(Amovtization)此法行之於租房盛行之城市則可，而在偏僻之鄉村，房屋多不出租，租金之多少，無從知曉、此課稅法實行上殊多困難，故不能不用他法以補救之，一種稅而用數種不同方法徵課，固非最善之道，但亦無可如何中之一種辦法耳。

房屋稅徵課方法中最粗疏而最簡單者，爲面積課稅法。按房宅所佔之地面大小爲標準而課稅，實際言之，乃一種房屋土地稅，而非房屋收益稅也。此方法以之爲補充辦法則可，以之爲唯一辦法則不可。面積法在現代奧國薩爾支堡(Salzburg)博根(Burgenland)等地尙仍存在，不過該地所行者爲等級面積法耳，按地方交通便利與否分爲三等，在每等中房屋所佔之面積不同，而稅率亦異，此法多應用於工商業建築上。

其次房屋等級法，此亦爲房屋租金收益稅中之一種補充辦法，最簡單者按房間之多少爲課稅標準。因房間之多少與收益之大小有關。比較複雜者，即除按房間之多少外，又注意其建築方式及其性質而分成等級，如奧國從前之房屋等級稅是，分住屋爲十六級，最高級稅率爲四百四十克羅內(Krone)，最低級爲三個克羅內。匈牙利亦有此類似之辦法。

其次即房屋價值稅法，按房屋價值課稅，於是具收益性質之房屋稅，一變而有財產稅之性質矣。其課稅之標準，或按房屋之通常價值，如德國之普魯士，衛騰堡，巴頓，黑森、布浪徐外哥，安哈爾特、里沛、呂伯克等地；或按房屋之收益價，如撒克森，奧爾頓堡、替林根、米克倫堡徐外林等地是也。如按收益價值課稅法，則法律上須先定一利率，以租金數除利率，即爲收益之資本價值，然如利率變動，則其收益之價值亦隨之而變，此其最大缺點。如無收益之建築物，有時可用通常價值法救濟之，即按該地通常一般價值爲標準而徵課之。

最後即門窗稅法，按門窗之多寡而征課之，此法如英國從前之門窗稅及法國之門窗稅是。此法之粗疏簡單一如房屋等級稅法，如其稅率太高，則有建築不合衛生之危險，蓋人爲少納稅起見，建築房屋時，少設門窗，以致室內黑暗，不透日光，結果於身體康健上有莫大之妨礙。

第二目 我國房屋稅

唐代有間架稅，即與今之房屋稅相似。其法以屋二架爲間，上間稅錢二千，中間稅一千，下間稅五百。吏執筆握算，入人家計其數，敢匿一間杖六十，告者賞錢五萬。清光緒時，戶部通令各省議辦房捐，未及開辦，即奉令停止。迨辛丑和約成立，各省分担賠款，戶部又令重行試辦。浙江省首先試辦，惟當時課稅範圍，僅限於舖戶行店，民國四年重訂店屋捐章程，二十一年公佈住捐章程。店屋捐按每月租價征收百分之十五，住屋捐征收百分之十。福建省有房舖稅，房稅按全年租額百分之五，舖稅課十二分之一。北平房捐始於民國十六年，當時爲供警餉之用，故名警捐，十八年始改稱房捐，按區域之簡單，租價之高低，工程之精粗分爲三等，每等又有樓房瓦灰房之別，最高每月每間納四角，最低納五分。各地辦法參差不一，稅率亦輕重不同。

及國民政府成立，於民十七公佈國地收支劃分標準，將房捐劃歸地方，令各省自行整理。民國三十年改訂財政收支系統綱要，將房捐劃歸於自治財政系統之中。三十二年三月十一日，公佈房捐條例二十四條，使全國有一致之征收辦法，其要點爲：凡未依土地法征收土地改良物稅之市縣政府所在地及商務繁榮地住民聚居在三百戶以上者，其房屋均應征收房捐。房捐向房屋所有人征收之，其設有典權者，向典權人徵收之。政府機關及學校所住之自用房屋，與居民自住房屋不超過一間者，及毀損不堪居住之房屋免征房捐。其捐率爲：營業用房屋出租者爲其全年租金百分之二十，自用者爲其房屋現值百分之二；住家用房屋出租者爲其全年租金百分之十，自用者爲其房屋現值百分之一。

按我土地法中之改良物稅，即將來之房屋稅。其征收方法，先估定改良物之價值，於估價時，按再建此房之費用若干估定之，但其經歷時間所受之損失，在估價時減去，剩餘之數作爲課稅標準。稅率市地改良物最高不得過千分之五，納稅人爲所有權者，至於鄉地改良物則不課。

第三目 其他各國房屋稅

一、英國房屋稅

一六六二年英政府爲補救收入之不足，乃有灶稅之設，以房屋內所有之灶數，爲該居住人納稅能力之表示，

教堂及房屋租金每年不及二十先令之貧人，均在免稅之列。此稅甚不公平，而征收亦甚煩難。國王派人親赴各家征收，擾民太甚，遂於一六八八年取消。一六九六年又有以住所為課稅能力之標準，按窗戶之多少課稅，歸地方稅吏征收，辦法嚴厲，稅率亦重，結果人民多將窗戶閉塞，有礙衛生。一七七八年又有住屋稅 (Inhabited House tax) 出現，以每年租價為課稅標準，歸房屋佔有人繳納，一八四三年取消。及一八五一年窗戶稅取消後，又重行恢復。

英國之住屋稅有房屋收益稅，與住屋稅混合之性質。出租之房屋歸房戶繳納。每年收益不滿二十鎊之住屋、空房、病院、貧民學校、工藝學校、國王家庭所用之房屋，以及在某種條件下較大之工人房舍，均一律免稅。普通稅率住屋一鎊納九便士，住屋同時為營業用者一鎊納六便士。一八九〇年稅率用粗疏之累進稅，租金二十鎊至四十鎊者，每鎊課二至四便士；四十至六十鎊者，每鎊課四至六便士，此稅課於房屋佔有人身上，故含使用稅之性質。而房屋之收益稅現列於所得稅之第一類中，茲不述。

二、德國房屋稅

德國之房屋稅各地辦法不一，普魯士於一八六一年五月二十一日開始舉辦房屋稅。一八九三年十月十四日將此稅劃歸地方。按稅法，房屋及天井與其所屬之花園均在課稅之列。為公共目的所用之房屋如貧民院、孤兒院、醫院，以及農業上未住人之房屋，與工業上為保藏原料及建築材料所用之房屋，或為營業而使之牲畜廠舍等均免稅。新建之房於住人或使用一年後方課稅。以房屋每年使用價值為征課之標準，住宅課百分之四，營業用之大房屋，如工廠、釀酒房、磨麵房等課百分之二。在大部分房屋出租之城市及地方，其房屋之使用價值以十年租金之平均數計算。租金額由房主申告，或由地方人員或征收委員會委員之報告，如以上方法無法實行時，則由估價方法定之。如在鄉村租金額不能確知時，則房屋之使用價值，可按其建築方式及性質以及天井花園之大小等定之。關於房屋主人之變換，房屋本身之修改，仍須時時改正稅册。稅率之修訂每十五年一次。

巴燕(Bayern)於一八二八年即有房屋稅之設，經一八八一年五月十八日，一九一〇年八月十四日，一九一八年八月十七日，及一九二一年六月二十七日先後修改。凡城市、市場、及鄉村房屋之使用均須課稅。以租金收益

爲課稅之標準，如無房屋出租之地方，則可以其房屋所佔之面積及天井之大小爲標準，前者爲租金房屋稅，後者爲面積房屋稅。新建之房屋，須於建築完成後第二年開始納稅。收入較少之人所住之小房，經一九一〇及一九一八年之改訂，納稅相繼減少。此種房屋之建築，於建築完成後第六年始納稅，如爲公共團體之建築物，須於十二年後納稅。關於免稅之辦法大致與普魯士相似。施行面積房屋稅之地如其情形改變，亦可改行租金房屋稅，反之亦然。及一般所得稅施行後，房屋稅不過爲補充稅而已。一九一〇年稅法，稅率由三點八五分尼。減至二分尼（即一馬克所課之稅），一九一八年減至一分尼五，一九二一年七月復增至二分尼五。

三、法國房屋稅

法國房屋稅最早爲房屋土地稅與門窗稅二者而成。一八八二年房屋稅始由土地稅分離。一八九〇年八月八日變爲定率稅，編製房冊，每十年修改一次，稅率爲百分之三點二，此外有百分之三點六國家附加稅。普通房屋按其租金價值爲課稅標準，其中扣除四分之一，工場扣除百分之四十爲消耗及維持修理費。新建之房在建築完成後之第三年起納稅。一九一四年三月二十九日稅率增至百分之四。一九一七年七月三十一日增至百分之十，同時將國家附加稅取消。門窗稅爲收益稅與支出稅之中間物，稅率按住房之地點，房屋之大小，及門窗之多少分爲等級，由房屋所有人繳納。及一九一七年六月三十一日，國家開征特種所得稅後，則門窗稅即不再征課矣。

四、日本房屋稅

日本房屋稅起源於德川時代，明治以來，將房屋稅劃歸地方。因此各地辦法不一。大正十五年以賃貸價格爲課稅標準，然各地賃價不一，稅率亦不同。

第四項　營業稅

第一目　概說

一、營業稅之意義

營業稅爲對於營業收益所課之稅，而課於營業收益人。凡以營利爲目的之事業爲營業，資本與勞力二者合起來

賺錢者爲營業，只有資本不得爲營業，如存款於銀行者是；只有勞力而無資本亦不得爲營業，如工人與公務員依藉工資與薪俸謀生者是。營業稅所包括之營業大抵指工商業，而農業不在其內，以農業之課稅宜包括於土地稅中之故也。

二、徵課方法

營業稅徵課方法大抵分爲二種：即配賦法與定率法是也。配賦法即政府先預定稅額，然後將全國分爲若干區，將稅額分配於各區，再將營業分爲若干類，按各營業之大小再行分派。奧國採用此法。此法之優點有三：（1）政府對國家之收入可以預定，（2）征收費可以節省，（3）營業者能依納稅能力分担稅額。在初辦營業稅之國家，此法最爲相宜，以其辦法較爲簡單也。

其次定率法，乃由政府規定一定之稅率，以營業收益爲標準而課稅，至於收益決定之方法如下：

（1）申告法，由納稅者到征收機關報告其營利若干，然後再按國家之定率納稅，此辦法較爲簡單，但其弊端甚大，因納稅人中有道德心者多能按實申報，而狡猾者即以多報少，結果易生負担不公平之弊。

（2）查定法，由征收機關派員到各商店調查其營業狀況，依調查結果按定率課稅。此辦法之弊端，即徵收機關關於行政方面過於麻煩，同時調查所得不易精確，因此常有漏稅發生。

（3）申告查定法，即一方面由納稅者到征收機關申告營利情形，一方面再由征收機關派員調查，若查出其有虛報不實之處，則按章處罰。此法較前二法均爲完善。

（4）外標法，先定出幾種客觀條件，然後據此條件推定營利情形，所謂客觀條件者，如商店所用房間若干，店員若干，及營業所在地人口密度如何等爲推定營利之標準，法國營業稅即採用此法，其弊端即視商店之外表，究不能知其營利之程度，因商店之一切外表，或許爲其商業發達時所設備，今雖營業不盛，但一時未能驟改其外表，是以此種推斷，決不能精確。

總之，以上四法均非絕對完善，而差強人意者，爲第三種辦法耳。

第一目　我國營業稅

我國營業稅之起源甚古，其目的在於抑商，而非在於收入，如孟子有云：『古之爲市者，以其所有易其所無，有司者治之耳，有賤丈夫焉，必求壟斷而登之，以左右望而罔市利，人皆以爲賤，故從而征之　征商自賤丈夫始矣』。周禮有歛布（列肆賣物之稅），總布（守斗斛權衡者之稅）之記載。漢時重農抑商，課商以重稅。武帝元光六年，稅商賈，令出算。（元狩四年課稅於緡錢，對重利者緡錢二千而一算，手工販賣者則四千而一算，是對交易額而課稅。王莽時，置五均官，對商賈除本利計，課商什一之稅。唐時藩鎮割據，重課商賈。五代時，凡布帛什器寶貨，民間與賣莊田店宅，馬牛驢騾駝及商人販茶鹽皆算。宋時，對於居者市鬻，課以住稅，其率每千錢算三十。淳化三年，令諸州縣有稅，以端拱元年至淳化元年收到課利最多錢數，立爲租額，比較科認，商稅之有比額自此始。（元時大宗六年始征商賈之稅，至元七年規定稅率爲三十分取一，大德二年定稅錢爲二十取一。明時商稅三十分稅一。清時牙行須起牙帖，繳納牙稅，當舖營業須納當稅。民國初年營業稅僅有牙稅與當稅，民二始設煙酒牌照稅，此皆名之爲特種營業稅。民國十七年七月第一次全國財政會議開會於南京，議決各省徵收營業稅大綱九條。二十年一月中央實行裁釐，各省爲補收入之不足，依照財政會議決定之大綱舉辦營業稅。因大綱規定過簡，復由財政部規定補充辦法十三條，令各省將原有之牙稅當稅屠宰稅以及其他與營業稅性質相同之租稅須改征營業稅。是年六月十三日國府公布營業稅法十三條。此法規定一切以營利爲目的之事業，除向中央繳納出廠稅之工廠，或繳納收益稅之股份有限公司組織之銀行外，均課營業稅。各地方按營業之性質，分別以總收入額爲標準，或以資本額爲標準，或以純收益額爲標準而征課之。二十三年我政府又有整理營業稅辦法一文咨各省市，其中要點卽行業分類，稅率分級，以就業征收爲原則，不得就物征收。關於行業分爲六大類，稅率以營業額爲標準者，分爲三級，以資本額爲標準者分爲四級。終以行業分類太繁，稅率分級太多，致商號實際應用稅率無顯明標準，以供判斷，遂使稅吏與商家時起衝突，或互相勾結，而營業稅眞義，根本無由實現。三十年財政改制後，將原屬於地方之營業稅，列入國家稅收項下，以過去缺陷太多，不足應戰時之需要，乃於三十一年七月二日我政府將營業

稅法又重新修訂公布，計二十一條，三十二年一月十九日又公布細則四十三條，茲將其內容，提要述之如左：

一，課稅範圍

凡以營利為目的之事業，均應征收營業稅，但農業不在此限。（營業稅法第一條）營業不得征收附加稅及任何類似附加之捐稅。（第十條）。各省市原有之牙稅當稅應予改征特種營業稅。（第十二條）

二、免稅之規定

（1）以營業總收入額為征課標準者，其營業總收入額月計不滿五百元者；

（2）以營業資本數額為課征標準者，其營業資本額不滿二千元者；

（3）已納出廠稅或出產稅之工廠或出產人；

（4）依法經營業務及經所在地主管機關登記，並呈請征收機關查明屬實之合作社及貧民工廠；

（5）經營米穀雜糧及菜蔬家禽之肩挑負販者；

（6）各級政府辦理下列營利事業，免征營業稅：如國防交通及其他公營事業；銀行保險及其他金融事業；國家專賣事業及無競爭性之製造事業；專為供應政府及所屬機關之事業；有關對外易貨償債之國營貿易事業。以上各項營業如有兼營競爭性副業者，其兼營部份仍應征營業稅。官商合辦之營業亦均征營業稅。（以上見第五、第六、第七條）

三、稅率

營業稅以營業總收入額為課征標準，金融業及其他不能以總收入額計算之營業，得以營業資本額為課稅標準。其稅率如下：

（1）以營業總收入額為標準者，征收其百分之一至百分之三。

（2）以營業資本額為標準者，征收其百分之二至百分之四。（第三條第四條）

（3）牙行及典當業在特種營業稅施行前，牙行業按總收入額征百分之六，典當業按資本額征百分之四，牙

行以所得佣金計算總收入額。（施細第十五條）

四、征收程序

應納營業稅之營業者，應於營業開始時間，開具下列事項，聲請營業稅征收機關調查登記，發給營業稅調查證後，方得營業：（一）營業種類，（二）商店名稱及所在地址，（三）營業人姓名籍貫及住所，（四）營業資本額。前項調查證，應每年聲請換發一次，歇業停業轉頂時，應請註銷或換發之。（第二條）

營業稅以營業總收入額為課征標準者，按月征收；以營業資本額為課征標準者，按年征收；短期或一時營利事業，於營業發生時按次征收。（第八條）

營業稅之征收，應由納稅人依前條所定時期，分別將營業總收入額塡單報由征收機關覆查後，通知應納稅額，由納稅人逕向公庫或征收機關繳納，不得由他人承攬包辦。（第九條）

納營業稅之商號營業帳簿，於開始使用前，應送由征收機關登記，並加戳記。（第十一條）

以上乃我國修正營業稅法之大概內容，將過去繁雜之分類取消，廢除純收入為征課之標準，均能矯正以往營業稅法之弊點，大部分營業按總收入額課稅簡單易行，但對商號帳簿僅加戳記，仍不能防其作偽。最好規定格式，統一記帳之方法，以便於檢查。

此外我國尚有礦稅，交易所稅，營業牌照稅，屠宰稅等名目，此可稱之為特種營業稅。礦稅按礦產平均市價納稅，稅率依礦產而不同，大抵由百分之二至百分之十。所謂平均市價者，即以出產地附近市場之平均售價為標準。（見二十三年礦產稅稽征章程）。營業牌照稅，包括經營戲館，舞場，酒館，旅館，飯館，球房，及其他應取締之營業均征收之，稅率全年不得超過上年營業總收入額千分之二點五。（見三十年八月十六日公布之營業牌照稅征收通則）。凡屠宰牲畜則征屠宰稅，牲畜指猪牛羊三種。稅率按屠宰之牲畜時價征百分之二至百分之六。（見三十年八月三十日行政院公布之屠宰稅征收通則）。交易所稅按我國十七年三月修正之稅法，按純贏餘額課稅，稅率一萬元以內者免稅，一萬元以上至三十萬元以下中分六級，最低課百分之七點五，最高課百分之二十，

在三十萬元以上者一律稅百分之二十五。以上各交易所稅礦稅歸國家，其他各稅則歸市縣。

第三目　其他各國營業稅

一、蘇俄營業稅

蘇俄於一九二六年九月二十四日施行營業稅，其目的一方面為增加收入，一方面為加重私人資本之負担。其營業稅中包括二種：（一）特許稅，即於工商業或其他營業開始前須得國家政府允許，而繳納特許稅，於每年營業年度開始前納之。稅率按營業性質而不同，營業中商業分為六種，其他營業分為十五種，此種稅率不但各營業不同，即同一營業，亦因地域不同而異其稅率。約言之，對於小營業負担輕，而有十五名以上僱員之營業或其他大營業負担較重。（二）為交易稅，此稅之目的在補充特許稅之缺點而設，將營業分為五十八種，此稅與特許稅主要不同之點，即小商人負稅較大商人為重，例如賣糖商人大者課稅百分之一，小者課百分之一點五。此外對奢侈品亦與其他物品課稅不同，奢侈品除普通特許稅外，另加百分之五十，交易稅大奢侈品商人課百分之四，小奢侈品商人課百分之六，此表示奢侈品營業稅較重於其他營業也。

二、日本營業稅

明治八年舉辦營業稅，初為地方稅，至明治二十九年始劃歸中央。當時以販賣額，從業者人數，建築物租賃價格或資本金額等外形標準課稅。及大正十五年始改名營業收益稅，按純收益征課，中分法人營業收益稅與個人營業收益稅二種。前者課於營利法人，後者營業又分為十九種：（1）物品販賣業，（2）銀行業，（3）銀號業，（4）金錢貸付業，（5）物品貸付業，（6）製造業，（7）運送業，（8）倉庫業，（9）承攬業，（10）印刷業，（11）出版業，（12）寫眞業，（13）會場出租業，（14）旅館業，（15）飯館業，（16）周旋業，（17）代理業，（18）牙行業，（19）發行業等。同時有免稅之規定，例如經賣政府發行之印花者，度量衡之製造販賣及修理者，新聞紙印刷等皆免稅，又個人純收益額未滿四百元者亦免稅。關於純收益計算，在法人營業每年由總收入額減去一切損失金，個人營業由收入總數中減去一切必要經費，所餘者即為純收益額。稅率法人營業一律課百分之三點四，個人營

業，純收益在千元以下者課百分之二點二，超過千元者就超過額課百分之二點六。

此外尚有特種營業稅，如礦業稅交易所稅等是。礦業稅又分為礦產稅與礦區稅二種，礦區稅又分為採掘礦區稅試掘礦區稅砂礦區稅等。交易所稅以買賣佣金為標準課稅。

三、法國營業稅

法國於一七九一年頒布營業稅法，一八八〇年加以修正。迄第一次世界大戰之前，法國營業稅採外標課稅法，其標準有三：(一)視各種營業在社會上之地位及其貿易額，(二)視營業所在地人口之密度如何，(三)視營業所佔用房屋之租價。關於營業分為四類：(一)普通商人及高等職工，前者又分為批發商零售商及批發兼零售商三種，更按各種商人所在地之人口多少分為九等；(二)銀行業，百貨商店及運輸業，此類按其營業所在地之人口多少及從業者之人數為標準課稅；(三)一切大工業，按贏利之多少為標準課稅；(四)律師醫生等自由職業，以其營業所房屋之租價為標準課稅。自一九一七年所得稅施行後，則營業稅即歸於所得稅中。

四、美國營業稅

美國營業稅名為公司稅，其中有金融業營業稅，保險公司稅，鐵路公司稅，公用事業營業稅，礦稅及各種牌照稅等。公司稅又有中央與地方之別。中央所征收者為公司所得稅，而各州所征收者名目繁多，辦法亦不一致，總其課稅方法不外以下四種：(一)按公司所有財產之多少而課稅，然現在大多數地方多不用此法；(二)估計有形財產及特權之價值而課稅，如電車公司之課稅是；(三)按公司資本額而課稅，(四)按營業之總收入額或淨收入額而課稅。至鐵路公司稅，有時鐵路為一公司所辦理，然須經過若干州，各州公司稅時，則按鐵路經過各州之里數分配課稅。

第五項　資息稅

第一目　概說

資息稅者，即對於一切資本所生之收益而課之稅也。現代資本主義發達，資本所生之收益種類甚多，總之不

外：（一）中央政府及地方政府所發行之公債利息，（二）私企業投資之利息，（三）私企業盈餘分攤之紅利，（四）抵當權所生之利息，（五）一切票據所生之利息，（六）終身年金及有期年金等。關於征課方法，有泉源課稅法與申報法二種，前者卽課於資本利息之來源處，後者由收益人赴征收機關報告其收益額而後課之。

第二目　各國資息稅

一、日本資息稅

日本於大正十五年創設資息稅，其中分爲甲乙兩種，甲種包括公債，公司債票，銀行存款及信託存款等利息，乙種包括第三種所得中營業貸款及存款等所得之利息。稅率同爲百分之二。查日本所得稅法，第二種所得稅及第三種所得稅之一部卽課於資本利息之上，今又有獨立之資息稅，是課二重稅也。

二、德國資息稅

德國於一九二〇年三月制定此稅，對於各種資本收益均課稅，但儲蓄銀行存款利息，合作社之利息，大學及其他公法人所生之資本收益，皆有免稅之規定。稅率爲百分之十，採源泉課稅法。

三、英法二國資息稅

英國之資息稅均包括於該國之所得稅中。法國於普法戰後有動產收益稅之創設，世界大戰時稅率爲百分之五，於一九一七年將此稅歸納於所得稅中。

第三款　所得稅

第一項　概論

一、所得稅之意義

所得稅者，卽對於個人與法人之所得爲稅源而征課之租稅也。所謂所得者，乃在一定期內連續的收入。所得與收入不同，所得爲各種收入之總和。所得與資本亦不同，資本爲生產或營利之工具，有資本始有收入，有收入始有所得。課稅之所得乃指淨所得而言，（Clear income）申言之，卽由總所得（Gross income）減去生產費，或取得

所得時之必要經費，所餘者爲純所得，（Net income）由純所得再減去個人生活費，家屬贍養費，子女教育費，保險費，債務費等，所餘者爲淨所得，所得稅即課此淨所得之上。此種所得乃貨幣所得，而非使用所得，但在英國大部分人民皆租賃房屋，故房主自住之房，雖其所得爲使用所得，亦課以所得稅。

二、徵課方法

（1）測定法，（Presumptive method），觀察所得人之外表情形，如衣食住及其他各方面環境等而推測其所得額，然後再按稅率課稅。此法太粗疏，所推定之所得，决難確實，蓋個人之嗜好不同，有奢侈者，有樽節儉者，只觀其外表，不易推定其眞實所得額，結果殊難公平。況推定多主觀見解屬於其間，徵收人員，尤易舞弊。

（2）申報法，令納稅者自行呈報其所得額，徵收機關再施以調查後，將其各種所得綜合之而行課稅之法也。故此法亦稱綜合課稅法。（Lump-sum method），此法可行累進課稅。足與人民納稅能力相符，但非人民道德心高及稅務行政完備之國，殊難免虛報隱匿之弊。此法德國行之。

（3）課源法（Stoppage at the Source method）即於所得之來源處預扣稅額而交於徵收機關。如公務員之薪給即由發薪機關之會計部，代爲扣繳應納之稅額，銀行存款之利息，即由銀行代爲扣繳所得稅者是。此法徵收手續簡便，而所扣繳之稅額亦必確實，是其優點，但此法之缺點，即不能施行之於一切所得，如營業所得即無法扣繳，同時不能綜合納稅者之各種所得而行適當之累進，故不能表現個人之負担能力如何。

（4）申報與課源併用法，各種所得中之能用課源法者，即用課源法徵收之，其不能用課源法之所得，則用申報法徵收之。如我國現行所得稅制即採此法。或平時從課源法，年終時再令納稅者申報其總所得額，而行綜合課稅，平時納稅有餘者退還，不足者補繳。既可防逃匿之弊。又可行累進課稅，英國行之。

三、所得稅徵收之條件及其優點

所得稅徵收之條件有二：（一）國民道德必須高尚，因所得稅之施行，一部分所得須採申報法，如國民道德高，則不易有僞報之弊；（二）國民知識程度須高，因所得之調查，須根據帳簿，必國民人人有記帳之能力，而

調查方有所依據。

所得稅之優點有四：（一）合乎納稅能力原則。以所得稅之徵課，以淨所得爲標準，淨所得爲個人自由支配之所得，故有此種淨所得者，卽有納稅能力。（二）矯正分配之不公。所得稅按所得之多少，課累進稅，所得愈多者負稅愈重，所得少者免稅，如是財富集中之弊可免。（三）稅收確實。一國有各種經濟資源存在，此種資源年年發生所得，而所得稅稅收亦確實可靠。（四）稅收富於彈性，能應財政上之需要。如國家財政困難之時，可提高稅率，則稅收自增，非如消費稅一提高稅率，則消費品價格增加，而消費反減，結果稅收亦減。如國家財政充裕之際，可減低所得稅率，則稅收自少。故此稅最富彈性。

第二項　我國所得稅

我國在清末卽有施行所得稅之擬議，但未實行，而國體變更。民國三年一月公布所得稅條例，民四又頒布施行細則，擬就一部分所得徵稅，因袁氏稱帝而未果。民九財部又決定實行所得稅，設立所得稅籌備處，定於十年一月起徵，因各省議會及商會力請緩辦，遂停止。民十七我財部擬所得稅推行步驟草案，提出於第一次全國財政會議。十八年又擬所得稅條例草案，結果亦未實行。民國二十四年財部決意開徵所得稅，提出所得稅法草案，呈行政院決議，送立法院審議，於二十五年七月九日經立法院第四屆第三十八次會議通過。計二十二條，名爲所得稅暫行條例，於七月二十一日由國府公布。同年八月十八日行政院又通過施行細則四十九條。是年十月一日起，先就第二類薪給報酬所得開徵，其餘各類則於二十六年一月一日起徵。三十二年一月二十八日又公布財產租賃出賣所得稅法二十一條，施行細則四十二條，於是我國所得稅範圍又加擴大。同年二月十七日國府明令廢止所得稅暫行條例，公布所得稅法共計六章二十二條，旋又公布施行細則八十三條，此新法除稅率及罰則稍加變更外，其他辦法與條例同。茲依據以上各種立法，將我國所得稅之內容，概述之如下：

一、所得稅之種類

我國所得稅分所得爲四類：卽營利事業所得，薪給報酬所得，證券存款所得及財產租賃所得是也。

第一類營利事業所得復分為下列三種：（甲）公司商號行棧工廠或個人資本在二千元以上之營利事業所得。（乙）官商合辦營利事業所得；（丙）一時營利事業所得。

第二類薪給報酬所得，係指以勤勞，技藝，智能，直接換取金錢，或以金錢計算之給予而言，其中又分為公務人員，自由職業者及其他從事各業薪給報酬之所得。

薪給報酬之範圍包括：在公務員則一切俸給薪金歲費退職金養老金及其他職務上所得之給與金等；在自由職業及其他從事各業者，則凡一切因職業及工作上所受之薪給，年金報酬及其他之給與金均屬之。（所得稅法施細第四十三條）

第三類證券存款所得，凡公債，公司債，股票及存款利息之所得均屬之。公債包含各級政府發行之債票庫券憑券證券等，股票利息，以股份有限公司及兩合公司之股息為限，股息與紅利不同，故紅利不在課稅之列。（施細第十五條）存款利息則包含銀錢業所收存款之利息及銀錢業外其他營業事業所收存款之利息。（施細第十六條），有獎儲蓄中獎金，及壽險被保人所領受之保險金超過保險費用總額部分，准用存款利息所得課稅。（施細第十七條）

第四類財產租賃所得，凡土地、房屋、堆棧、碼頭、森林、礦場、舟車、機械之租賃所得或出賣所得均屬之。（財產租賃所得稅法第一條）

二、所得稅之減免

第一類所得有下列情形之一者可以免稅：（一）不以營利為目的之法人所得；（二）公司商號行棧或個人營利事業，其資本不滿二千元者；（三）甲乙兩項所得額，不滿資本額百分之十者；（四）丙項一時營利事業所得不滿二百元者。

第二類薪給報酬所得免稅項目如下：（一）每月平均所得不滿一百元者；（二）軍警官佐士兵及公務員因公傷亡之卹金　（三）小學教職員之俸給；（四）殘廢者工人及無力生活者之卹金養老金及贍養費等；（五）公務

員因公支領之費用，如特別辦公費、交際費、旅費等。

第三類利息所得免稅項目如下：（一）各級政府機關之存款利息；（二）公務員及勞工法定儲金利息；（三）教育慈善機關或團體基金存款利息；（四）教育儲金每年利息未達一百元者；（五）勞工保險金超過保費總額之利息所得。（所得稅法第二條及三類征收須知第十七條）

第四類財產租賃所得免稅項目如下：（一）財產租賃所得未超過三千元者，財產出賣所得未超過五千元者，農業用地之出賣所得未超過一萬元者。（二）各級政府財產之出賣所得或租賃所得。（三）教育文化公益事業財產之租賃所得或出賣所得，全部用於該事業者。（財產租賃所得稅法第二條）

三、稅率

（一）第一類營利事業甲乙兩項所得應課之稅率如左：

（1）所得合資本實額10%未滿15%者課4%，

（2）所得合資本實額15%未滿20%者課6%，

（3）所得合資本實額20%未滿25%者課8%，

（4）所得合資本實額25%未滿30%者課10%，

（5）所得合資本實額30%未滿40%者課12%，

（6）所得合資本實額40%未滿50%者課14%，

（7）所得合資本實額50%未滿60%者課16%，

（8）所得合資本實額60%未滿70%者課18%，

（9）所得合資本實額70%以上者一律課20%（所得稅法第三條）。

（二）第一類丙項所得，按資本額計算者，即依上述稅率課稅，其不能按資本額計算者，依其所得額課稅，其稅率如左：

（1）所得在二百元以上未滿二千元者課4%，
（2）所得在二千元以上未滿四千元者課6%，
（3）所得在四千元以上未滿六千元者課8%，
（4）所得在六千元以上未滿八千元者課10%，
（5）所得在八千元以上未滿一萬元者課12%，
（6）所得在一萬元以上未滿一萬二千元者課14%，
（7）所得在一萬二千元以上未滿一萬四千元者課16%，
（8）所得在一萬四千元以上未滿一萬六千元者課18%，
（9）所得在一萬六千元以上未滿一萬八千元者課20%，
（10）所得在一萬八千元以上未滿二萬元者課22%，
（11）所得在二萬元以上未滿五萬元者課24%，
（12）所得在五萬元以上未滿十萬元者課26%，
（13）所得在十萬元以上未滿二十萬元者課28%，
（14）所得在二十萬元以上者一律課稅30%（以上見稅法第四條）●

（三）第二類薪給報酬所得應課之稅率如左：
（1）每月平均所得一百元者課稅一角，
（2）每月平均所得超過一百元至二百元者其超過額每十元稅二角，
（3）每月平均所得超過二百元至三百元者其超過額每十元稅三角，
（4）每月平均所得超過三百元至四百元者其超過額每十元稅四角，
（5）每月平均所得超過四百元至五百元者其超過額每十元稅六角，

(6) 每月平均所得超過五百元至六百元者其超過額每十元稅八角，

(7) 每月平均所得超過六百元至七百元者其超過額每十元稅一元，

(8) 每月平均所得超過七百元至八百元者其超過額每十元稅一元二角，

(9) 每月平均所得超過八百元至九百元者其超過額每十元稅一元四角，

(10) 每月平均所得超過九百元至一千元者其超過額每十元稅一元六角，

(11) 每月平均所得超過一千元至一千一百元者其超過額每十元稅一元八角，

(12) 每月平均所得超過一千一百元至一千五百元者其超過額每十元稅二元，

(13) 每月平均所得超過一千五百元至二千元者其超過額每十元稅二元二角，

(14) 每月平均所得超過二千元至三千元者其超過額每十元稅二元四角，

(15) 每月平均所得超過三千元至五千元者其超過額每十元稅二元六角，

(16) 每月平均所得超過五千元至一萬元者其超過額每十元稅二元八角，

(17) 每月平均所得超過一萬元以上者其超過額每十元一律稅三元，

每月所得之超過額不滿五元者，其超過部分免稅，五元以上者以十元計算。（所得稅法第五條）。

（四）第三類利息所得稅率之規定如左：

（1）政府發行之證券及國家金融機關之存款儲蓄所得課5%，

（2）非政府發行之證券及非國家金融機關之存款儲蓄所得課10%（稅法第六條）。

（五）第四類財產租賃所得稅之稅率如左：

甲、財產租賃所得稅率：

（1）所得超過三千元至二萬五千元者，就其超過額稅10%，

（2）所得超過二萬五千元至五萬元者，就其超過額稅15%，

（3）所得超過五萬元至十萬元者，就其超過額稅20%，

（4）所得超過十萬元者每增十萬元，就其超過額遞加課稅50%，最多遞至80%為限。（財產租賃稅法第六條）。

乙、財產出賣所得稅率：

農業用地出賣超過一萬元至五萬元者，或其他財產出賣所得超過五千元至五萬元者，均各就其超過額征收百分之十；其出賣所得超過五萬元之部分均按左列稅率征之：

（1）所得超過五萬元至十五萬元者，就其超過額稅14%，

（2）所得超過十五萬元至三十萬元者，就其超過額稅16%，

（3）所得超過三十萬元至五十萬元者，就其超過額稅18%，

（4）所得超過五十萬元至七十五萬元者，就其超過額稅20%，

（5）所得超過七十五萬元至一百萬元者，就其超過額稅22%，

（6）所得超過一百萬元者至一百二十五萬元者，就其超過額稅25%，

（7）所得超過一百二十五萬元至一百五十萬元者，就其超過額稅30%，

（8）所得超過一百五十萬元至一百七十五萬元者，就其超過額稅35%，

（9）所得超過一百七十五萬元至二百萬元者就其超過額稅40%。

（10）所得超過二百萬元以上者，一律稅50%。

四、所得稅額之計算

（一）營利事業所得之計算

第一類所得以純收益額計算課稅，純收益額乃收入總額內減去營業期間內實際開支、呆帳、折舊、盤存消耗，公課及依法令所規定之公積金，所餘者即為純收益額。至於稅率按所得合資本實額大小而累進，所謂資本實

額者，乃指公司組織實在繳足之股金，或其他組織實際投入之本金，此外公積金總額三分之一，當計算所得時，亦可列入資本。純收益額除資本實額，即得合資本實額之百分率。純收益額乘百分率應納之稅率，即所得稅額。

（二）薪給報酬所得稅額之計算

公務員或其他不獨立從事各業者之薪給報酬以外之補助費，膳費津貼，房租津貼，及伕馬車費等，亦須與薪額併計課稅，並不得扣除任何開支；但勞工之人身保險費得予扣除。

自由職業者或從事其他各業者設有業務所或其他固定組織者：下列費用得予扣除：（1）業務所房租，如業務人就其居所爲營業所者，其房租應比例扣除之，但不得超過租金總額百分之六十。（2）業務使用人之薪給報酬；（3）業務上之必需舟車旅費，此費以受有報酬者爲限，但不得超過其各個報酬額百分之三十；（4）其他業務上直接必需之費用：如公會會費，業務使用人之膳宿開支，公課，復委託費，業務用具之修理費，廣告費，郵電及文具消耗費等。

（三）證券存款所得稅額之計算

證券存款之所得額，係以每次或結算時付給之利息計算課稅。惟未到期證券息票，向銀行貼現者，應預扣所得稅。

（四）財產租賣所得稅額之計算

（1）財產租賃所得之計算，以每年租賃總收入減除改良費用，必要損耗，及公課後之餘額爲所得額。改良費用及必要耗損之減除額，以租賃總收入額百分之二十爲標準；財產租賃收入以出產物出產後三個月內平均市價換算，其換算之平均市價，由當地主管征收機關調查核定公告之。（租賣稅第三條）如有意外或不可抗力之損失者，納稅義務人得提出確實證明申請減除。（施細第十三條）

（2）財產出賣所得之計算，以出賣價格減除原價之餘額爲所得額，其出賣時如有必要之佣金及公課，得依實際支付額扣除之。其原價之計算如左：

A財產取得或建造在民國二十六年七月一日以後者，均以取得或建造價格爲原則。

B財產取得或建造在民國二十六年六月三十日以前者，依下列標準評定原價，但納稅人能提供確實之原取得或建造價格者，以其提供之價格爲原價：（甲）農村土地、房屋、森林、礦場以出賣價格百分之三十爲原則；（乙）城市土地房屋堆棧碼頭舟車機械均以出賣價格百分之二十爲原則。

五、征收方法

我國所得稅征收方法，採源泉扣繳法與自繳法二種。凡有支付所得之人及機關者均用扣繳法，無支付所得之人及機關均用自繳法。

自繳法由納稅人報告其所得額，主管征收機關收到報告後，得派員調查，然後決定其所得額，通知納稅人繳納稅款。如納稅人不服，於接通知書後，二十日內得請求主管機關覆查。如覆查後仍不服，於財產租賃所得稅規定可提起訴願及行政訴訟，而在其他所得者，可請求審查委員會審查。審查後仍不服，得提起行政訴願或訴訟。（所得稅法十三、十四、十五、十六條財產租賃稅法第十條及第十三條）

第三項　其他各國所得稅

一、英國所得稅

於一七九八年英法戰爭，宰相皮特(M. Pitt)開始征收所得稅，至一八〇二年戰爭終止，所得稅亦廢除。一八〇三年戰事復起，又恢復所得稅，當時稅率爲每鎊課七便士，免稅額爲一百五十鎊。一九〇七年開始對勤勞所得課輕稅，財產所得課重稅。一九一〇年又行超過所得稅，一九二〇年又行修正所得稅法，一九二九年將超過所得稅改稱爲附加所得稅。現在英國所得稅分爲普通所得稅與附加所得稅兩種，茲略述之如次：

（1）所得之種類　英國所得分爲A、B、C、D、E五類：

A類、土地房屋所有所得，包括地主及房屋所有人之所得，其征課基礎爲租價，財產租價，每五年調查一次。由每年總租價中減去修理，維持，保險及管理各費，所餘者爲純租價，即爲征課之標準。

B類、土地佔有所得，包括佃農所得及地主自行使用土地而有額外收益之所得。以財產租金為征課標準，如土地非用於農事者，或經農業部證明未充分利用之土地。則課其租價三分之一。凡從事耕種之農民及林地佔用人以商業方式經營者，則可按D類征稅。

C類、公債及公司債票利息，年金，紅利等之所得，以其實額為其所得數額。

D類、工商業及其他項所得，此類所得包括六種：(1)貿易所得，(2)自由職業或其他職業所得，(3)未稅利息所得，(4)國外抵押證券所得，(5)國外領地所得，(6)週年利潤或利得而不屬於一至五項者。此種所得計算時，須從總所得中減去營業費用，捐稅及保險費等，以純益為征課標準。如結帳後有損失，而此損失，可於下六年度營利中扣除之。

E類、薪俸報酬所得，可分為三種：(1)僱員之報酬及董事之薪給，(2)退職僱員或其代理人所得之卹金年金等，(3)離職金。完成職務之必需費用得自所得額中扣除之。

以上ACE三類皆用課源法，其他則用申報法。

(2)納稅義務者　英國所得稅法中規定，凡居住英國之人民皆有納所得稅之義務，但所得者雖未居住於英國，而所得來源則出自英國者，亦有納稅義務。再有居住於英國之外國人，除其居住未滿六個月而其所得係出自外國者外，其他一律課稅。納稅義務者有二：一為個人，二為法人，法人僅納普通所得稅，不納附加所得稅，而個人則二者均納。

(3)所得稅之寬免　一九三一年度規定，勤勞所得扣出五分之一，但最高限度不得過三百鎊。妻之勤勞所得得另免五分之四，但以四十五鎊為限。生活費，獨身者扣除一百鎊，結婚者扣除一百五十鎊。關於家屬之扶養，未滿十六歲之子女，初生一人扣除五十鎊，其餘各扣四十鎊。管家婦或育兒婦每人扣除五十鎊。衰老而無謀生能力之家屬，每人扣除二十五鎊。此外保險所得未超過一千鎊者按稅率折半計算，超過一千鎊至二千鎊者按稅率四分之三計算。

(4)稅率　普通所得稅爲比例稅，每年按財政之需要而改變，一九三一年度規定，所得在一百七十五鎊以內者，每鎊課二先令六便士，超過此額者，每鎊課五先令。附加所得稅，即將各種所得綜合計之。凡超過二千鎊之個人所得，按累進稅率課稅，其稅率一九三一年度最低級爲二千至二千五百鎊者，每鎊課一先令一便士又五分之一，計百分之五點五；最高級在五萬鎊以上者，每鎊課八先令三便士，計百分之四十一點二五。

二、德國所得稅

德國於一八七三年普魯士即施行所得稅，一八九一年制定一般所得稅及財產稅法，其後各邦均仿行，一九二〇年廢止各邦所得稅，改爲德國一般所得稅，分爲個人所得稅與法人所得稅二種，採綜合課稅主義。及一九三二年希特勒執政後。於前二者外，又加一公民所得稅，前二者爲國家稅，後者爲地方稅。茲按一九三四年德國所得稅法，將其制度概述如下：

（一）個人所得稅

1納稅義務者　分爲無限制與有限制二種。所謂無限制納稅義務者，即在德國有住所或臨時居所者；所謂有限制納稅義務者即在德國既無住所，又無臨時居所，但所得來源由於德國者。

2所得之種類　所得乃由各種收入總額中減去損失及費用，餘者爲課稅之標準。所得分爲下列七種：（1）農業及林業之收入，（2）營業之收入，（3）獨立勞動之收入，如自由職業之收入是，（4）非獨立勞動之收入，如工資是，（5）資本財產之收入，（6）租賃收入，（7）其他收入。

3費用之扣除　可以扣除者，有下列數種費用：（1）負債之利息，（2）土地稅與其他公共租稅及保險費，（3）工作者往返工廠間之車資，（4）服裝及公具費用，（5）生產工具之折舊及礦山等消耗。

4扶養家屬費用之扣除　家中有一子女者，由所得額減去15%，有二子女者減去35%，有三子女者減去55%、有四子女者減去75%，有四子女以上者每人減去一千四百馬克，此皆限於未成年者，如成年仍依納稅人之資助者，亦可減免。

5稅率　一九二五年用超額累進稅率，最初八千馬克課百分之十，最高級超過八萬馬克課百分之四十。一九三四年之稅法規定，第一級五六〇至六七五馬克，按六〇〇馬克課稅，至三十九級所得稅表中，均已算好，如獨身應納稅若干，結婚者應納稅若干，共分八欄，由四十級起分爲兩欄，未婚者稅百分之五十，已婚者稅百分之四十。

（二）法人所得稅

1納稅義務者　分爲無限制與有限制二種。前者指在德國內有業務執行機關者，後者指在德國內無業務執行機關者。

2免稅之規定　下列各法人可免稅：（1）郵局、國家企業、鐵路公司、專賣局等。（2）中央銀行與地租銀行，（3）儲蓄銀行（4）合作社（5）各慈善機關。

3所得之計算　由所得總額中扣除下列事項：（1）公司發行股票時之支出，（2）保險公司之預備金，（3）負債額（4）捐助慈善事業之款項。

4稅率　比例稅率對於有限制納稅義務者課百分之十，對於無限制納稅義務者課百分之二十。

（三）公民所得稅

凡爲德國之公民，皆負担此稅。稅率之規定亦爲累進稅率，最低級所得未滿四千五百馬克者課六百馬克，最高級所得在五十萬馬克者課二千馬克。

三、法國所得稅

法國於一九一四年開始施行所得稅，爲一綜合所得稅，一九一六年修正一次，一九一七年又大加改革，除綜合所得稅外，又增加一分類所得稅，後經一九二〇年，一九二四年，一九二五年，一九二七年，一九二九年，一九三三年均有修正。玆將其制度之內容，概述之如下：

（一）分類所得稅

分額所得稅對自然人法人一律課稅，分所得爲七類如下：

1家屋所有所得稅　家庭工廠建築基地爲課稅對象，以租賃價格爲課稅標準，每十年調查一次，負債利息可爲相當之扣除，稅率課百分之十六。

2土地所有所得稅　課稅對象爲未課家屋所有所得稅之土地及農業用之建築物，以平均租賃價格爲課稅之標準，每二十年調查一次。森林則以平均純收益爲課稅標準，管理費及危險補償費得扣除五分之一，負債利息亦可扣除，稅率爲百分之十六。

3農業所得稅　包括種植畜牧及農業副產之所得，由總收益中扣除地租、工資、肥料費、種子費、購買家畜費、農具耗損費等，所餘的純額爲課稅標準。另有家屬扶養及免稅額之規定，稅率，所得在二千五百法郎以下者免稅，二千五百法郎至四千法郎以下者，就其四分之一課百分之十二；四千法郎以上至八千法郎以下者，就其二分之一課百分之十二，八千法郎以上之所得，就其全額課百分之十二。

4薪資所得稅　包括各種薪俸工資報酬，如有衣服住所燃料等現物之給予，亦須加算在內。另有家屬扶養及免稅額之規定，職業上之旅費，輔助人與代理人之報酬，得以扣除。稅率，所得在一萬法郎以下者免稅，一萬至二萬法郎以下之所得，就其二分之一，二萬至四萬法郎以下者，就其四分之一，四萬法郎以上者，就其全額，各課百分之十。

5非商業所得　包括各種自由職業者之所得，稅率分級辦法與薪資所得稅同，惟稅率爲百分之十二，另外扣除免稅額。

6商工業所得　包括各種工商業之所得，但消費合作社不以營利爲目的者免稅。由總收入額中扣除一切營業費用，所餘者爲課稅標準。稅率，五萬法郎以上之所得，課百分之十五，五萬法郎以下之所得，則課等級累進稅，最低八百法郎以下之所得，課二十二個半法郎，最高級四萬五千零一至五萬法郎，課六千七百五十法郎。

對於交易超過百萬法郎之百貨店，零賣業者，銀行，保險公司等課超額累進附加稅，對於交易額一百萬法郎

至二百萬法郎者課1%附加稅、最高級超過二萬萬法郎以上者課5%附加稅。

7資本利息所得稅　稅率，外國有價證劵課20%，彩票利得課36%，公司董事之報酬課25%，其餘各種利息一律課16%。

（二）綜合所得稅

將分類各種所得綜合之，扣出各項租稅及負債利息，再扣出家屬扶養費用，妻扣出五千法郎，未成年之第一子扣四千法郎，第二子扣五千，第三子以下各扣一千法郎，對於其他扶養之每一人准扣出二千法郎，其餘額課以累進率。此外又有按家庭份子之多少減少稅額之規定。

四、蘇俄所得稅

蘇俄於一九一九年有所得稅之實行，一九二一年大加改革，一九二六年至一九三一年各年中均稍有修正。蘇俄之所得稅包括三種即：（一）私人及私企業之所得稅，（二）各種組合及國家企業之所得稅，（三）單一農業稅是也。第一類復以所屬階級分為六種即：一、工資勞動者及國家年金受領者之所得　二、文筆生活者，優伶及生產組合員等之所得；三、工資關係以外之勞動者及使用勞動者之家內工業所得、四、家屋出租之所得；五、使用三人以內勞動者之家內工業及中間商人之所得，六、工商企業者，教會之所得及利息所得。對於各級規定不同之免稅點及累進稅率。此外家庭扶養亦有減免之規定，所扶養之人二人以上時，每增一人減低稅率一級。至於個人之免額亦因階級而不同。

第二類組合及國家企業所得稅，凡組合經營之企業及準國家經營之企業均歸此類　至於完全國家經營之企業則免納之。課稅以上年度純收益為標準，稅率為比例稅。

第三類單一農業稅，分集體農場，非共同化財產之集體農場，個別經營農場，及富農四種。各課以不同稅率。如集體農場中之共產農場及集體耕作農場，則課3%，共同耕作組合則課4%。且對集體農場設有廣泛之免稅及減輕稅率之規定，例如以貧農中農為基礎之農場，則斟酌情形減免租稅，對於新闢之農場，則免稅五年，對於

集體農場所經營之特殊農業亦予免稅。結果集體農場負稅甚輕。至於非共同化財產之集體農場課累進稅率，最低級未滿五十盧布者課4%，最高級七百盧布以上者課30%，對於個別經營農場，最低級未滿二十五盧布者課4%，最高級六百盧布以上者課30%，此外有寬免之規定。富農稅率亦爲累進稅，最低級未滿五百盧布者課20%，最高級在六千盧布以上者課70%，且無寬免之規定。

第四款　財產稅

第一項　概論

財產稅乃以財產價値爲標準所課之稅也。往昔以人頭稅所征課對象之人，易於移動逃亡，故征收困難　歸宿不公。加以國家支出日增，政府不得不另覓稅源。個人之財產具有固定性，捕捉較易，於是財產稅生焉。但在農業社會中，因財產種類簡單，而個人間所有之財產數相差甚少，故此種租稅尙稱公平，迨至近世，經濟發展，財產種類複雜，而財產稅之缺點，日益顯著。財產所有權與納稅能力間無必需之關係，何則？財產中有生收益者　有不生收益者，如課稅前者，則經濟能力受干涉，課稅後者，則根本無負擔力，此此稅之不合於負担能力一也；時至今日所得由勤勞而生者甚多，如單課財產稅，則有此類所得之人，卽不負稅，此此稅之不合於普及原則二也，財產稅之征課多以價値爲標準，而價値時時變動，估計殊多困難，加以動產移動隱避較易，追求檢查，易滋紛擾，此財產稅管理上之缺點三也。因有以上三種主要缺點，故近代國家除美國外，甚少以此稅爲主要收入者。

財產稅以區別觀點不同，而種類亦異。由稅源之觀點區別之，可分爲實質的財產稅與名目的財產稅二類，前者爲個人所有財產中一部，用租稅之方式徵去，是課於財產之本身，雖違反租稅不宜侵及稅本之原則，但當非常時期國家困難之際，施行此稅亦所准許。如上次大戰時，德國所行之緊急犧牲稅，與其他國所施行之臨時財產稅均此類也。後者雖名爲財產稅，而其稅源實在於財產之收益或所得，如現今美國各州所行之一般財產稅是。

由財產稅制中所佔之地位分之，可分爲一般財產稅與補充財產稅二種，前者卽以財產爲主稅之謂，如美國各州是：後者爲一般所得稅爲主稅，而再課財產稅以輔之，表示重課財產之意，如一八九一年普魯士所施行，以後

德國各邦所採用者是。

再由財產稅徵收時間方面區別之，可分爲經常財產稅與臨時財產稅，前者爲年年徵課之稅，如普通國家平時所征之財產稅是；後者爲國家在非常時期所征課之稅，於非常時期過後，卽行取消，如各國所行之臨時財產稅，英國所擬行之資本捐是。

以上財產稅種類之區別大體如是，但無論如何區分，現今財產稅之主要者，則爲一般財產稅與臨時財產稅二者，茲將此二者分述之於下段中。

第二項　一般財產稅

一般財產稅起源甚古，紀元前三七八年雅典於羅西尼加時代(Ransinicus)卽有一般財產稅之施行，當時不僅課於房屋土地，並課於奴隸家畜家具及錢財等物。希臘古代亦有此稅。中世紀英格蘭土地稅與不動產稅合併，而設立一般財產稅。從前德國之各城市中一切動產與不動產均課稅，是亦一般財產稅也。近今美國之各州中，尙普遍施行此稅，但各州辦法極不一致。現以美國爲例，述其一般財產稅之概要如次：

（1）課稅範圍　包括一切動產與不動產，後者包括土地及其改良物，前者包括公司債票股票機器牲畜木材等等。免稅之財產爲政府所有之財產，宗教教育及慈善事業使用之財產。個人財產中如工具，小牲畜，家中使用物等物亦有免稅者。

（2）課稅之標準及方法　一切財產均依其貨幣價値爲標準課稅，有些州規定按財產之實際價値之一定百分數課稅，又有些州規定按全部價値課稅。前者多按實際價値百分之二十五或五十而課稅，稽征員必先決定其財產之實際價値，而後再按其所規定之百分數之價値，根據百分數之價値再計算應納稅額。稅率各州辦法亦不一，或事先規定，或按預算之所需與實際征收之額而決定之。普通多按一元課二厘或每元課一分，或課百分之一。

（3）課稅之地點及日期　不動產於財產所在地課之，動產中之有形者，如機器、牲畜、木材等亦就所在地課之，其餘之無形動產皆就所有者之居住地課之，以其無固定地點也。課稅日期大抵在稽征人員於鄉村能自由工

作之時，如春初或晚秋。動產常每年課一次，不動產常分期課之。

（4）征收程序　地方征收分估價收款各部，司其責者則為稽征員，評議局及收稅員。稽征員司登記各種財產與估計價值，不動產估價大抵歸稽征員辦理，動產則由財產所有者申報價值，再由稽征員審核。為求申報確實起見，有由保證人担保者，有由發誓者，又有由稽徵員按戶搜查者。稽徵員由地方選舉而來，大城市亦有歸政府委派者。評議局司財產所有者之訴願，調查及改正財產之價值。城鎮或郡則有地方評議局，各州則有州評議局，管理各區稅額分配及防止逃稅等事宜。收稅員由選舉或委派，須公正無私而有魄力者。凡稅在期限內繳納者予以折扣，過期則科以罰金。

（5）一般財產稅之缺點　美國之一般財產稅，實行結果，缺點甚多，美學者塞利格曼已論之綦詳，氏謂此稅無論實際上或歷史理論上均歸失敗。其實際上之缺點為：（1）各州征課多不一律，結果人民負擔不平等；（2）動產易逃避，殊難捕捉，故征稅不普遍；（3）動產之價值由所有人申報，無異鼓勵虛偽；（4）逃稅之財產大部分為獲利最多之財產，有小額不動產之農人負擔重，結果稅是逆進的：銀錢之貸者與借者均被課稅，故稅是二重的。再從歷史上與理論上觀之，此稅之缺點。（1）在往昔農業社會財產種類簡單，此稅尚稱公平，後因財產種類繁多，此稅征課不易公平，遂見棄而不用矣；（2）在理論上言之，因經濟發展，集合體之財產已不存在，財產分散各地，征課不易，同時財產與納稅能力已無必要之關係，故不能為納稅之標準；（3）執行困難鼓勵虛偽，無異課誠實人以稅。（見塞利格曼租稅各論第二章）

（6）分類財產稅　因一般財產稅有以上種種弊端，故在美國又有分類財產稅之發生，將財產分為無數種類，每種課以不同之稅。通常將財產分為有形與無形二大類，無形者課輕稅，以減少逃避。各州中有分類特別細密者，例如米尼收達（Minesota）一九三二年之分類如下：

第一類　鐵鑛按全值課百分之五十。

第二類　家庭用物及家具，衣飾及其他家中用之動產，按全值課百分之二十五。一九三五年將一切家庭用物

免稅，此類中之其他財產可免稅二十五元。

第三類　牲畜家禽及其他一切農產品，商品，儲藏之裝具，一切工業機器等，及未估用之不動產，課全值百分之三十三又三分之一。一九三五年規定農業機器除曳引機，刈草機，打穀機，脫穀機，打豆機外，其他均免稅。同時第三類第一種在生產者手中不預賣之一切農產品，農業上之牲畜及農業機器課全值百分之十，第三類第二種一切未估用之不動產課全值百分之二十。

第四類　凡不包括以上各類中之財產，均課其實值百分之四十。此類中主要之財產爲已用之不動產，或城市之不動產。（見Lutz財政學第五〇六頁）

第三項　臨時財產稅

臨時財產稅與一般財產稅不同，前者於非常時期征取人民財產之一部，後者則年年稅該年度中財產收益之一部。臨時財產稅亦以財產價值爲征課標準，而財產則包括一切財產，稅率則用累進稅率。征收時期不可太短，亦不可太長，太短則人民不得準備，太長則財產生經濟上之變動，易致不公。此稅因稅率過重，納稅人除以所得及信用繳納外，勢須變賣財產以償稅，出賣財產者多，其價值必跌，故不能不設一救濟辦法，通常可准許人民以動產及不動產繳納，則財產跌價之弊可免。

臨時財產稅在上次大戰德，意，奧，波蘭，捷克等國均有設置，茲以德國之國防稅及緊急犧牲及英國所擬之資本捐爲例，概述其內容，以便對此稅有所瞭解。德國於一九一三年七月三日頒布國防稅，征課一切動產及不動產充作戰費。納稅義務者分自然人及法人，前者包括德國國民，外人爲營業永住於國內者，凡在國內有財產者一律課稅；後者包括股份公司之財產，課稅標準爲財產價值超過一萬馬克所得超過五千馬克，除掉家具消費品及償務外，均應課稅。財產以市價爲準，農業財產以其收益之二十五倍爲價值。宅地以過去三年之房租平均收入，以二十五乘之，再扣除五分之一維持費爲價值。稅率採累進率，對於最低五萬馬克課百分之點一五，對於最高超過千萬馬克之財產課百分之一點五。其財產價值未超過十萬馬克之所有者，或其所得在一萬馬克以下者，依其子女

數目，而扣除課稅額，服兵役者亦有減稅規定。繳納分爲三期，最後三分之一，在一九一六年二月十五以前，全部交付者對二三兩期，則有四厘利息之付給。

一九一九年十二月三十一日，德國又有帝國緊急犧牲之公佈，凡德國人民，久居國內之外人，國內營利公司及產業組合及其他法人等，均須交出其財產之一部。征課時在原則上亦以財產市價爲標準，土地以收益二十倍定之，營業財產以其價值百分之八十定之，未滿期生命保險與年金以保險費金額或資本額定之。土地於評價後一年出售，其價格高出課稅價格四分之一時，以出賣價格爲標準。此外有免稅點之規定。自然人爲五千馬克，夫婦合計爲一萬馬克，其有子女者，第二個以後之子女，每人各扣五千馬克。稅率爲超額累進，最初五萬馬克課百分之十，最高超過七百萬馬克以上者，一律課百分之六十五。有限公司及一切財團法人之稅率爲百分之十。繳納除分期繳納或一次繳納外，尚有年繳百分之六點五，三十年交完，或年繳百分之五點五，五十年交完之辦法。

英國於上次大戰後，國債增至七十四萬萬鎊，每年債務費約佔稅收額46%，於是多數學者如衞布等有征課資本捐之建議，而英國工黨主張尤力。當時財相命內地稅局組織委員會加以研究，擬具計劃，對個人財產征稅，財產價值在五千鎊以下者免稅，稅率爲累進稅率，最低自百分之五起，最高超過一百萬鎊者一律課百分之六十。稅款之繳納，可用現款，或戰時公債，或證券。繳納以一次爲原則，但確有困難不能立卽繳納者，可按年分期繳納。征課結果可得三十萬萬之收入。

第五款　不勞利得稅

第一項　遺產稅

第一目　概論

一、遺產稅之意義及種類

遺產稅爲財產所有者於死亡時轉移其財產於他人對其財產所課之稅。此稅通常可分爲二種：一爲總額遺產稅，卽財產所有者死亡時，對其財產總額所課稅。二爲分額遺產稅，亦稱繼承稅，卽對於繼承人所繼承之財產

部分分別課稅。今日之國家有只課繼承稅者，如日本是；有只課總遺產稅者，如中國是，亦有二者兼課者，如英法德等國是。

二、遺產稅理論之根據

（1）官收擴大說，英國學派邊沁主張之，彼認為死亡者將其財產傳繼其親屬係根據其遺囑，如無遺囑，則死亡人之財產應歸公。後約翰米爾根據邊沁之意見而擴大之，以為無遺囑者之財產固宜歸公，即有遺囑者遺產之分配，亦須有一最高額之規定，超過此額應以累進稅法沒收之，而最高額以能維持繼承人之生活為標準。此說有一部分道理，因遺產為生前人努力之結果，而繼承者純為不勞而獲，如全部歸其子孫，則易使其游手好閑，而減少社會之生產。然此只解釋遺產應充公之理由，而充公為何用課稅之理由仍不能解釋。

（2）追稅說，此說認為死亡者生前有漏稅之處，故於其死亡時課以財產稅，以補其生前之漏稅。美國學者馬克斯衞斯特 Maxwest 及德國學者徐夫勒 Schaffle 主張之。此理論太牽強，所謂生前逃稅乃臆斷之事，如有漏稅，追稅未嘗不可，如無漏稅，則再課之以稅實屬不當，故此說不足為理論之根據。

（3）國家共同繼承權說，此說認為國家對於死亡者之財產有共同繼承之權，蓋私人之財產得以聚集，乃國家保護之力，故國家為財產構成上主要之因素，因此當私人死亡時，國家自應繼承其財產之一部，此遺產課稅之由來也。此說之主張者為德國法律學者布浪其禮。（Bluntschli）此說之錯誤在將國家當作繼承人，蔑視國家之地位，不合於租稅強制課賦之義。且國家既為繼承人，其所繼承之部分，應由被繼承人遺囑規定，若遺囑中無規定，則國家即無繼承私產之權。

（4）義務說，此說為美儒塞利格曼 Seligman 所創，彼以為遺產之所以課稅，乃根據於繼承人之義務，總遺產稅之征課，根據於社會義務觀念，即社會所以促成全部遺產之關係，分遺產稅之征課，則在於個人義務觀念，以個人有此負担能力，對國家納稅亦為其所應盡之責任。夫各種租稅皆含有義務性質，不獨遺產稅為然也。以此一般租稅之解釋，而尋求遺產稅理論之根據殊不適當。

以上四說，第一說根據哲學觀念而來，第二說根據財務行政觀點而來，第三說根據法律觀念而定，第四說則依政治觀念而發，各持一偏，互有缺點，均不能解釋征課遺產稅之理由。然則遺產稅之根據果何在耶？以余觀之，遺產稅之征課不外二大理由：第一、根據正義觀念，個人當自食其勞動結果，繼承他人財產爲不勞所得，有此所得者，卽有負担能力，故當課稅；第二、從社會之觀點言之，遺產制度原爲社會上最不公平之現象，財產之遺於後人，可使財富集中，分配不均，而遺產稅之征課，可以防此弊端。故遺產稅之根據可於租稅之能力說與社會政策說中求之。

三、遺產稅之優點及反對者之理由

遺產稅之優點甚多，舉其要者如下：（1）徵收便利，遺產在繼承人繼承之前，國家可施行其管理權，原財產所有人死亡隱藏之弊可以杜絕，故徵收較爲方便。（2）納稅人不感痛苦，遺產稅乃徵課死亡人之財產，並未加重繼承人之負担，死者對其遺產之被課稅當然不知，而生者雖課稅尙有相當額財產之承受，未費勞力，等於白得，更無痛苦之可言。（3）稅收有伸縮性，在財政需要增加時，其稅率可加重，而收入自多，反之在財政需要減少時，其稅率可減低。（4）可以節制資本，平均分配，遺產稅之徵課用高度累進率，因而使個人所得者少，資本不易集中，而分配不均之弊可免。（5）可以發展生產力，個人繼承因課稅而減少，不致養成依賴心，繼承得此一部財產爲數不多，不能作專依此生活之想，但可利用此所得之財產以增進其生產能力。

遺產稅雖有以上五優點，但仍有反對之者，而反對之理由不外：（1）遺產稅妨礙資本之增殖，國家課遺產稅則私人資本因課稅而減，此係事實，但私人資本減少並無妨害，而國家資本可藉此增加，節制私人資本，發達國家資本，與民生主義正相符合。（2）遺產稅，可影響人民之儲蓄心，人民生前努力工作，儲蓄金錢，一方面固爲個人生活之改善，他方面亦爲其子孫着想，今國家課以遺產稅，則其子孫所得者少，個人儲蓄之目的未達，又焉事儲蓄爲？殊不知正因其爲子孫心切，而使其努力儲蓄，除國家課稅外，尙有大量剩餘以遺其後人。

四、遺產稅稅率之決定

（1）按遺產額之多少，課不同之累進稅率，此法在總額遺產稅中行之。

（2）按繼承人與死亡者親戚關係之遠近，課不同稅率，關係愈近課稅愈輕，關係愈遠課稅愈重，蓋此乃適應死亡人之心理，當其生時，聚積資財之目的，即爲傳給於子女也。此法在分額遺產稅或繼承稅中行之。

（3）按繼承人所有財產之多寡課不同之稅率，其財產愈多，其所繼承部分之遺產稅率愈重，反之財產愈少，稅率愈輕。此法德國於一九一九年曾訂定之，但未實行，以此法調查繼承人之財產，頗爲複雜困難，故不易施行。

（4）按繼承者子女人數之多少，而課不同之累進稅，如繼承者子女多，對於所繼承之財產課輕稅，如子女少，則課重稅。此法於法國繼承稅中已實行之。

（5）按遺產轉移次數之多少，而課不同之稅率，轉移次數愈多，則稅率愈重，終被國家收取而後已。例如甲以財產傳之於乙，繼承開始時，國家課遺產稅百分之二十五，乙死以其自己努力所得之財產及其由甲繼承之財產一併傳之於丙，當繼承時，國家徵百分之五十於甲之財產，課百分之二十五於乙之財產，丙死傳之於丁，則國家課百分之七十五於甲之財產，課百分之五十於乙之財產，課百分之二十五於丙之財產，丁死傳之於戊，則國家取去甲之財產全部，課乙之財產百分之七十五，課丙之財產百分之五十，課丁之財產百分之二十五。此法爲意大利學者李格蘭諾(Rignano)所發明。按李氏之意，以爲一人繼承其先人之財產當努力利用增進生產力，提高生活水準及地位，不當專靠遺產而生產，故遺產經數世之後，即當由國家取去。同時先人遺產在保障我之生活，我之後人當由我保障，不當由先人負責，故遺產傳一代後，即應歸公，今國家以寬大爲懷，准許傳之數代，傳之愈久，其責任愈低，而稅率亦愈重。

查李格蘭諾計劃理論固佳，然實行上困難甚多：第一行政上之困難，聯合投資須如何處理，托拉斯須如何處置，有生間祕密贈予應如何防止，凡此均應規定特別條款，以防逃稅。其中最大之困難，即關於財產之區分，財產中何者爲先人所遺下之財產，何者爲遺贈人自己努力與節約而得之財產，其區分殊非易事。假若以前所繼承之財產曾揮霍殆盡，全部財產均爲遺贈人努力之結果，其處置將更困難矣。實行上此種區分不但不可能，抑亦不必

要，最簡單之辦法，唯有將財產分爲二部，一部等於以前所承遺之財富價值，其他部卽爲其餘額，前者課重稅，後者課輕稅　第二，由公平之點觀之，該計劃亦不適當。單純由財產之現值中減去以前之價值，於某種情形下，將犯重大之不公。例如於第一次與第二次轉移財產之間，則貨幣購買力大爲跌落，雖財產貨幣價值相同，而實值不過爲原來之一半。此時如課重稅，而不顧及時勢之變化，結果負擔較原來所擬計者加重。反之如貨幣購買力增加，則負擔較原來減輕。其次更假定某人所繼承之財產，因一般物價騰貴，而其資本價值低落，彼以自己努力積蓄之資本價值與其原來財產所跌落之價值相等。彼死時，總遺產在貨幣上與從前所繼承者相同。如嚴格實行李氏之原則，則重課當產之全部，而不顧及其中之一部爲其勞動之結果，卽不公平。第三按李氏之原則，以彼繼承之遺產課預期的高稅，將使所有者不爲經濟上之努力，而將任意揮霍。如果原來之財產跌價，以後彼所積蓄者正等於跌價之數，同時視爲原來財產之一部，而課以重稅，則以上所述之危險將更嚴重。（註）因有以上三種困難故李氏之計劃，至今尙成爲一種理想。

（註）見西利倭曼著租稅之歸宿與影響第十章第三節

第二目　我國遺產稅

民國三年鐸爾孟提出遺產稅說帖及略例八條，章宗元提出遺產稅條例草案十二條於政府，呈請施行。北京政府於民四夏舉行財政討論會，依章宗元起草之條例，議決遺產稅條例草案，但未實行。民十六年八月，國民政府財政部提出遺產稅暫行條例意見書於中央政治會議，因繼承法未確定，登記法戶籍法未頒佈，施行上困難甚多，故主張延期實施。二十五年春財政部又擬定遺產稅暫行條例三十條，同年十二月中政會通過原則十項　交立法院審議。二十七年十月六日國府公佈遺產稅暫行條例二十四條，二十八年十二月三十日又公佈遺產稅暫行條例施行條例二十條。今依以上法規，將我國遺產稅之內容，提要述之如次：

一、課稅範圍

凡人於死亡時，在中華民國領域內遺有財產者，均須征課遺產稅。中華民國人民在本國領域內有住所，而在

國外有遺產者，亦應征稅。以上所稱遺產係包括繼承人之動產不動產及其他一切有財產價值之權利等。遺產稅按遺產總額計算征收。被繼承人之遺產不在同一區域者，合併計算其總額。（條例第一第二第三條）

二、遺產稅之減免

下列各款免納遺產稅：（1）遺產總額未滿五千元者；（2）陸海空軍官佐士兵及公務員戰時陣亡或因戰地服務受傷致死之遺產；（3）遺產中有關於文化歷史美術之圖書物品，經繼承人向遺產稅徵收機關聲明保存登記者，但繼承人將此項圖書物品轉讓時，仍須補稅；（4）捐助各級政府之財產；（5）捐助教育文化或慈善公益事業之財產，未超過五十萬元者；（6）被繼承人之著作權，及關於學術發明之專利權。（第七條）

已納遺產稅之遺產，於三年內再有繼承開始情事者，其已納遺產稅之遺產價額，免再繳稅，其在三年以上五年以內者，減半徵收。遺產中之土地爲繼承人自耕者，其土地部分應負擔之遺產稅額，減半繳收。人壽保險金額約定於被保險人死亡時，應給付於其所指定之受益人或其繼承人者，其金額免徵遺產稅。（第八條第九條第十四條）

三、遺產額之計算

計算被繼承人遺產總額時，應扣除下列各項：（1）依法應繳納之稅捐及罰金罰鍰；（2）被繼承人死亡前未償之債務；（3）管理遺產及執行遺囑必要之費用；（4）農業用具或從事其他各業者之工作用具，其價值未超過五百元者；（5）依法不得採伐或未達採伐年齡之樹木。（第十條）

被繼承人配偶及子女之特有財產，經登記或有確實證明者，不歸入被繼承人之遺產總額內計算征稅。（第十一條）被繼承人死亡前三年內分析或贈與之財產應視爲遺產之一部分，一律征稅。（第十三條）

四、稅率

遺產總額在五千元以上者，一律征稅百分之一。遺產總額超過五萬元者，就其超過額依左列稅率按級計算加徵之：

（1）超過五萬元至十萬元者，就其超過額徵百分之一；

(2)超過十萬元至二十五萬元者，就其超過額徵百分之二；
(3)超過二十五萬元至五十萬元者，就其超過額徵百分之三；
(4)超過五十萬元至七十五萬元者，就其超過額徵百分之四；
(5)超過七十五萬元至一百萬元者，就其超過額徵百分之五；
(6)超過一百萬元至一百五十萬元者，就其超過額徵百分之七；
(7)超過一百五十萬元至二百萬元者，就其超過額徵百分之九；
(8)超過二百萬元至三百萬元者，就其超過額徵百分之十二；
(9)超過三百萬元至四百萬元者，就其超過額徵百分之十五；
(10)超過四百萬元至五百萬元者，就其超過額徵百分之二十；
(11)超過五百萬元至六百萬元者，就其超過額徵百分之二十五；
(12)超過六百萬元至七百萬元者，就其超過額徵百分之三十；
(13)超過七百萬元至八百萬元者，就其超過額徵百分之三十五；
(14)超過八百萬元至九百萬元者，就其超過額徵百分之四十；
(15)超過九百萬元至一千萬元者，就其超過額徵百分之四十五；
(16)超過一千萬元者，就其超過額徵百分之五十。

第三目　其他各國遺產稅

一、英國遺產稅

英國現行遺產稅制度由一八九四年始，名爲死稅。其中包括二大類，卽總額遺產稅（Estate duty）與分額遺產稅。（Legacy duty Succession duty）總額遺產稅課一切動產及不動產，生前所贈予之財產，若非距死亡三年以上者均課稅。但贈物之價值未滿百鎊者，則不課稅。以財產之資本淨值爲課稅之標準，其法將各項財產之資本價值減

去相當喪葬費及死者之債務與負擔。下列財產得免稅：（1）資本淨値未超過一百鎊之財產；（2）陣亡或在職死亡之普通船員，水陸兵士，或飛機師之財產；（3）與國家科學歷史或美術有關之物件。稅率爲累進率，最低財產資本淨値超過一百鎊者課百分之一，最高級超過二百萬鎊者課百分之四十。分額遺產稅中，Legacy duty 課之於一切動產，Succession duty 課之於不動產，二者名異而實同。其稅率爲：夫妻子女，子女之直系卑屬，父母或直系尊屬，課百分之一；兄弟姊妹，兄弟姊妹之直系卑屬課百分之五；其他人則課百分之十。凡遺產已納總遺產稅，而其淨値未超過一千鎊者，則免稅。凡受惠人係寡婦或年齡未滿二十一歲之子女，而其所得利益未超過二千鎊者，亦不納稅。

二、法國遺產稅

法國遺產稅始於一八七一年，以後逐漸改革，方成今日之制度。其中分總遺產稅與繼承稅二種。總遺產稅依財產之價値與所遺子女之人數而課累進稅。關於子女人數分爲無子女者，有子女一人者，有子女二人者，有子女三人者四種。最低級財產在二千法郎以下，無子女者課百分之三，有子女一人者課百分之一，有子女二人者課百分之點五，有子女三人者課百分之點二五。最高級在五萬萬法郎以上者，無子女者課百分之三十五，子女一人者課百分之二十一，子女二人者課百分之十二，子女三人者課百分之七點五。繼承稅一方面依繼承財產價値分爲十二級，他方面依親屬關係分爲十等。最低級二千法郎以下者，一等親屬課百分之一，十等親屬課百分之二十五。最高級五千萬法郎以上者，一等親屬課百分之十七，十等親屬課百分之五十九。

三、德國遺產稅

德國於一六二四年，在各邦中即有遺產稅之施行，一九〇〇年始改爲國稅，一九一九年又大加改革。將此稅分爲三種：（1）總額遺產稅，（2）繼承稅，（3）贈予稅。總遺產稅對於遺產總額中減去死亡人之負債喪葬費及遺囑執行費等所餘之純額課稅，稅率爲超累進率，最初二十萬馬克以下者，課百分之一，最高在一百萬馬克以上者，課百分之五。繼承稅按親疏之關係及繼承遺產金額之多少，課超額累進率，親屬分爲六等，一九二二年

又改為五等，第一等為配偶及子女，第二等為子女之直系卑屬，第三等為父母及兄弟姊妹，第四等為祖父母及以上之直系尊屬，兄弟姊妹之子女，岳父母，繼父母，子女之配偶人，繼子女，養子女及其直系卑屬，第五等其他繼承人。稅率最低級遺產價值在十萬馬克以下者，第一等親屬稅百分之三點五，第二等稅百分之五，第三等百分之六，第四等百分之八，第五等百分之十四；最高級在五百萬馬克以上者，第一等稅百分之十七點五，第二等稅百分之二十五，第三等百分之三十，第四等百分之四十，第五等百分之七十。免稅點一九二二年決定近親為五萬馬克，遠親為五千馬克。贈予稅，凡生前贈予在五千馬克以上者，則即課稅，稅率與遺產稅及繼承稅同。

四、日本遺產稅

日本遺產稅創始於明治三十八年，後屢經修正而成今日之制度，分家督繼承與遺產繼承二種，（註）以繼承開始之財產價值減去公課、葬費、及債務所餘之純額為課稅之標準。免稅點家督繼承為五千元，遺產繼承為一千元。稅率家督繼承稅較輕，按遺產價值之多少及親等之遠近而行超額累進率，分親屬為三等。最低財產價值在五千元以下者，一等親屬千分之五，二等稅千分之六，三等稅千分之八；最高五百萬元以上者，一等親屬稅千分之一百三十，二等稅千分之一百四十，三等稅千分之一百六十。遺產繼承稅率較重，財產價值在千元以下者，一等親屬稅千分之十，二等稅千分之十二，三等稅千分之十七；最高級五百萬元以上者，一等親屬稅千分之一百八十，二等稅千分之一百九十，三等稅千分之二百一十。

（註）：日本之家督繼承與遺產繼承不同之點有三：（1）家督繼承，繼承人於繼承財產外，又繼承家長權，而財產繼承純為家族的財產之繼承（2）家督繼承以家長權喪失為原因而開始，於死亡繼承外，亦可於生前繼承，但遺產之繼承常為死亡繼承；（3）家督繼承，則家長權與其家之財產同時繼承，以一人為繼承人，而遺產繼承常有數人共同繼承。

第二項　財產增值稅

財產增值稅者，即對財產增加之價值所課之稅也。財產因社會變遷價值高漲，因而生出特殊之利益，此利益

爲不勞利得，對之課稅，理所宜然。此稅細分之，可分爲一般財產增值稅與個別財產增值稅，前者爲對於動產不動產所增加之價值課稅，如德國於一九一三年之所有稅，一九一六年，戰爭獻金，一九一九年戰時財產增值稅是；後者對於某特種財產之增值課稅，如各國所行之土地增值稅是。

第一目　一般財產增值稅

財產增值稅爲一定期間內財產所增之價值而課之稅。德國於一九一三年七月施行所有稅(Besitzsteuer)，自然人財產在一萬馬克以上，即行課稅，每三年對動產不動產之總值查定一次，按其所增之價值課百分之七點五乃至百分之二十五之累進率。一九一六年六月又有戰爭獻金之實行，此稅課於自然人財產之增值，其增價以一九一三年十二月三十一日之財產價格與一九一六年六月三十日財產價格之差額定之。財產價值未滿一萬馬克者免稅，又財產增值未滿五千馬克者免稅，超過此點者即課百分之十累進稅，增值超過三十八萬馬克者，課百分之百。

第二目　土地增值稅

一、土地增值稅之意義

土地增值稅即對於土地所增加價值之數額所課之稅。土地價值增加之原因，大都因人口增加，社會進步，以致土地之需要加多，而地價高漲，或因社會財富加多，有錢者以置地爲安全之投資，於是購地者增，而其價自漲。由此觀之，土地之價值，多爲社會之原因，而非個人勞力之結果，此種不勞利得自應課稅，此其一；人口有逐年增加之趨勢，因而土地之價格亦有年年增加之傾向，故許多人多購地不耕，俟地價漲再行出售，此種土地投機，足以減少社會生產，此土地增值之應課稅者二；地價貴，則地租亦隨之高漲，業工商業者將地租加之於成本，以致一切物價騰貴，欲免此弊，非對土地增值加以課稅不可，此其三。有以上三種應課稅之理由，故今日各國多有土地增值稅之施行。

二、各國土地增值稅

（1）中國土地增值稅載在民國十九年六月三十日公布之土地法中，茲提要述之於下：

a課稅範圍　土地增值稅按土地增值之實數額計算，在土地所有權轉移時徵收之；或於十五年屆滿土地所有權無轉移時徵收之。但鄉地所有權人之自住地及自耕地於十五年屆滿無轉移時，不徵收土地增值稅。土地所有權之轉移爲絕賣者，其增值稅向出賣人徵收之，轉移爲遺產繼承或無價贈與或法院判決者，其增值稅向繼承人或受贈人或因判決而取得所有權人徵收之。

b土地增值計算之標準；土地法規定有四：第一、申報地價後未經過轉移之土地，於絕賣轉移時，以現賣價超過申報地價之數額爲標準；第二、申報地價後，未經過移轉之土地，於繼承或贈與移轉時，以移轉時之估定地價超過申報地價之數額爲標準；第三、申報地價後，未經過移轉之土地，於十五年屆滿時，以估定地價超過申報地價之數額爲標準；第四、申報地價後，曾經過移轉之土地，於下次移轉或於十五年屆滿無移轉時，以現賣價或估定地價超過前次移轉時之賣價或估定地價爲標準。

c免稅額之規定　土地增值之總數額，市地在原地價數額百分之十五以內，鄉地在其原地價數額百分之二十以內者，不徵收土地增值稅。其超過者祇就其超過數額徵收之。

d稅率　稅率爲五級超額累進率：（一）土地增值之實數額，爲原地價數額百分之五十或百分之五十以內者，徵收其增值實數額百分之二十；（二）土地增值之實數額，超過其原地價百分之五十者，就其未超過百分之五十部分，依前款規定徵收百分之二十，就其已超過百分之五十部分，徵收百分之四十；（三）土地增值之實數額，超過其原地價數額百分之百者，除照前款規定分別徵收外，就其已超過百分之百部分，徵收百分之六十；（四）土地增值之實數額超過其原地價百分之二百者，除照前款規定分別徵收外，就其已超過百分之二百部分，徵收百分之八十；（五）土地增值之實數額，超過其原地價數額百分之三百者，除照前款規定分別徵收外，就其已超過百分之三百部分，完全徵收。

（2）英國土地增值稅創始於一九〇九年在以下情形發生時徵課之：（a）土地或地上權利發生買賣時；（b）締結十四年以上租佃契約時；（c）因所有主死亡，而土地轉移於新所有主時；（d）若土地爲法人所

有，並其所有權無轉移時，其稅每十五年徵課一次。在上述每一情形發生時，土地基價須重新估計。若此估價超過原價時，其超過數卽爲增值。如增值在原價百分之十以內時，卽免課增值稅；但若在百分之十以上者，對超出之增值百分之二十，原價以一九〇九年四月三十日地價爲準。有以下情形者可免稅：（a）土地純粹以農業爲目的，而其所有價值並不比其市場價格爲高者；（b）小房舍與小資產，其所有業主已佔有至一年以下，而其所有土地總數未超過五十畝，每畝地價未超過七十五鎊者；（c）土地爲法人所有，而用以作競技或運動場者；（d）房屋坐落在五萬人口之都市，其年額價值未滿二十六鎊者。

與增值稅性質相同者，則有返佃稅，課於土地租佃契約期滿之上。此稅爲業主於租佃期滿時所獲利益價值百分之十。利益價值之算出，係由租佃期滿時土地總價值減去業主在租佃期內所加之工作，或投之資本，又減去締約時土地所有之價值，餘數卽爲業主所享受之利益價值。用於農業之土地，或期間在二十一年以下之租佃契約免稅。法律又規定返佃稅與增值稅二者不能課於同一土地之價值上。

（3）德國土地增值稅於一八九八年創始於膠州。凡土地出賣減除業主在地上所用之改良費外，地價增加之三分之一，應歸於政府；如土地無買賣事情發生，應每二十五年評價一次，如價值增加，其中三分之一亦歸於政府。德國本部佛朗克弗城於一九〇四年，多提蒙德，埃森於一九〇六年實行，以後各城相繼仿行。增值稅普通在增值超過百分之十時始適用，而在佛朗克弗增值須達百分之三十始徵稅，各地稅率不一，然多累進。一九一一年二月有帝國增值稅法之制訂，其規定：凡不動產中權利之轉移，如其增值非由於業主之力，卽應課稅。不動產權利價值在二萬馬克以下，空地在五千馬克以下者，則不課稅；但最要條件須業主在前一年內之所得未超過二千馬克，又須業主非從事不動產買賣者。增值爲買價與賣價之差數；但買價中應加入下列各數：（a）業主最初獲得此財產時之費用，定爲百分之四；（b）對修街築溝所繳之特別捐，並附以年息四釐，以複利計算，但爲期不能超過十五年；（c）如以前之購買係由抵押過期不贖之故，則此抵押金額亦應加入買價；（d）一切用於永久改良上費用，對此費用並加百分之五利息，建築業則加息百分之十五；（e）如所轉移者爲小資產，可另加扣百分

之二點五。在他方面可從賣價中減去：（a）買賣費用，包括規費；（b）在一九一一年一月十日以後所發生價值低落之數；（c）若土地每年出息不及買價與改良費百分之三時，此項數目應從賣價減去，但以十五年之數為限。稅率爲累進率，增值數額未超過買價百分之十者，按其增值課百分之十，為最低級，故高級為增值數額在買價百分之二百九十以上者，課百分之三十。

第三項　戰時利得稅

第一目　概說

一、戰時利得稅之沿革

此稅在上次歐戰時始有，初於一九一五年五月行於丹麥，當時名爲 Goeulasch 即炖肉之意，德人喜食之，蓋表示丹人所獲之利得，均爲德人食炖肉之錢也。迨後由丹麥傳至瑞典挪威，瑞典於一九一五年六月施行，挪威於同年八月實行，意大利於同年十一月實行，英國於同年十二月實行，俄國於一九一六年五月，西班牙於一九一六年六月，法國於是年七月，美國於一九一七年三月，德國於一九一八年六月，均先後施行。

二、戰時利得發生之原因及其應課稅之理由

戰時利得發生之原因總括之有五：（1）政府在戰時籌款多用紙幣政策，因而演成通貨膨脹，以致物價高漲，生產者以往所購之原料，或未售出之物品，因物價騰貴而獲大利；（2）戰時軍需品之需要加多，則從事軍需工業者必獲巨額之利潤；（3）因海外輸入斷絕，則國內物資之供給減少，於是物價漲，有存貨之商人因之獲利；（4）人口遷移於後方，則一切物品之需要增加，於是在後方之營業者獲得額外之利得；（5）在戰時人民均有今朝有酒今朝醉之心理，多不事儲蓄，於是消費量擴張而物價騰貴，商人得從中取利。

由上可知戰時利得之發生，大抵由物價之高漲所致，而物價之高漲，乃因戰時社會經濟變動而生，故此種利得乃不勞所得，非某個人勞力之結果。其應行課稅之理由，有以下三點：（1）就正義方面言之，戰時一部分人在前線犧牲性命，而其他部分人在後方發國難財，此實違反人類團體精神，欲矯正此弊，唯有對於獲過分利得之

入，課以重稅，（2）就財政方面言之，在戰時政府需財孔亟，獲此利得者即有新負担能力，故應課稅以裕稅收；（3）就調和產業平均發展言之，戰時某一種產業得鉅額之利得時，則羣趨爲之，以致產業成爲畸形之發展，如對該產業所得之額外利得課以重稅，則可收產業平均發展之效。

三、戰時利得計算之方法

戰時利得計算之方法有二：（1）以戰時所得減去平時所得之差額，即爲戰時利得：（2）將平時所得增加相當之百分率，然後再由戰時所得減去之，其餘額即爲戰時利得。日本將平時所得增加百分之二十，蓋以其每年所增加之利益，亦因其戰時特別努力之故，此百分之二十，即對其特別努力之報酬也，平時所得之計算，各國不同，有採取戰前三年之平均數者，如法美丹麥是；有採取戰前二年之平均數者，如意大利瑞典挪威等是，或由戰前營業年度中任擇二年之平均數者，如英國是，或由五營業年度中除最好最壞之年度外而取三年度之平均數者，如德奧二國是；亦有定一標準利得爲平時利得者，如日本及中國皆以資本一定之收益率爲標準利得，過此則爲戰時利得或過分利得。

四、稅率

稅率有採取比例稅率者，如上次大戰時英意二國所施行之戰時利得稅是，有採取累進稅率者，如德法美瑞典等國是，採取比例稅率之理由，以爲戰時利得爲一種臨時利得，不能斷定個人納稅能力之大小，故不能用累進率。採取累進稅率之理由，以爲戰時利得係一種不勞利得，此種利得之發生，多由於社會方面之原因，故應行累進率，使此利得歸諸社會，以上二種主張，自以後者爲充分，故今日各國之戰時利得稅無不採用累進稅率。

第二目　中國過分利得稅

民國二十七年十月二十八日國府公佈非常時期過分利得稅條例，計十七條，二十八年七月六日將條例修正。三十二年二月十七日又公佈非常時期過分利得稅法，計十四條，後又公布稅法施行細則十條，該條例遂歸廢止。今依照稅法，將其內容略述之如下。

一、課稅範圍

凡公司商號行棧工廠或個人資本在二千元以上之營利事業，官商合辦之營利事業，及一時營利事業，其利得超過資本額百分之二十者，除依照所得稅法征稅外，加征非常時期過分利得稅。（第一條）。利得未超過資本額百分之二十者，或資本在二千元以下者免稅。

二、過分利得之計算

資本額利得之計算及資產之估價，准用所得稅法關於資本額及資產估價之各規定，但公債金不得併入資本計算。已納或應納之所得稅於計算過分利得時，不予扣除（第三條）。

營利事業利得按營業年度計算，而其營業期間不滿一年者，應按其利得額及營業期間之比例，換算其全年度利得額，以決定應課之稅率，再就其營業期間之利得額，依決定稅率算出應納稅額，利得不足一月者，依一月計算。其超過一年者，均作為一年計算。（施細第二第三第四條）。

三、稅率

（1）利得超過資本額百分之二十至百分之二十五者，按其超過額征10%
（2）利得超過資本額百分之二十五至百分之三十者，按其超過額征15%
（3）利得超過資本額百分之三十至百分之三十五者，按其超過額征20%
（4）利得超過資本額百分之三十五至百分之四十者，按其超過額征25%
（5）利得超過資本額百分之四十至百分之四十五者，按其超過額征30%
（6）利得超過資本額百分之四十五至百分之五十者，按其超過額征35%
（7）利得超過資本額百分之五十至百分之五十五者，按其超過額征40%
（8）利得超過資本額百分之五十五至百分之六十者，按其超過額征45%
（9）利得超過資本額百分之六十至百分之一百者，按其超過額征50%

(10)利得超過資本額百分之一百至百分之二百者，按其超過額征55%
(11)利得超過資本額百分之二百以上者，按其超過額一律征60%

第三目　各國戰時利得稅

一、英國戰時利得稅

英國戰時利得稅始於一九一五年，初僅課於軍需工業，後始推廣於其他工業。凡在英國境內之營業及經營國內外貿易者，均須納戰時利得稅，但關於耕作業及傭雇業之所得，則不在此限。利得之計算，以戰前三年營業中用其營利較多之二年爲平均數，僅有二年營業者，即以二年之平均數爲標準，僅有一年者即以一年爲標準，戰前未營業者，即以其資本乘一定之百分數爲標準利得。關於免稅事項：第一，借款尚未付之利息；第二，對於經理及董事報酬之數目；第三，凡資本財產之跌價因戰爭關係不能補充之數目；第四，二百鎊免稅額；第五，在獨資營業者較公司多減去百分之二；第六，凡其一公司對其他公司所投之資本利息，在其他公司納稅時已計算在內，則不再計入本公司之課稅利益中。稅率年度有變更，一九一五年爲百分之五十，一九一六年爲百分之六十，一九一七年爲百分之八十，一九一九年爲百分之四十，一九二〇年爲百分之六十，一九二一年即廢止。

二、德國戰時利得稅

德國於一九一八年始行戰時利得稅，對於自然人及法人均課之。自然人於一九一三年七月已納財產增值稅者皆須納此稅。其辦法以個人對財產之增值爲標準而課稅。稅率採十級累進率，最初三千馬克至一萬馬克課百分之五，最高級在一百零九萬馬克以上者課百分之五十。至於法人利得計算，則以戰前五年除最好與最壞之營業年度取三年之平均數，稅率自百分之十至百分之四十五。一九一七年又加征百分之二十附加稅。

三、美國過分利得稅

美國於一九一七年三月施行過分利得稅，最初僅限於與戰爭有直接關係之營業，後又擴充之於一切營業。一

切營業皆以利息百分之八爲標準利益，過此卽課稅，個人利益准扣除六千元，公營業准扣除三千元，過此其利得不滿資本額百分之十五者，稅百分之二十，利得超過資本額百分之三十三又三分之一者，稅百分之六十。一九一八年戰時利得稅僅限於公司，一九一九年後僅限於一萬元以上之公司。標準利得爲投資額百分之八，另外有免稅額三千元，過此卽視爲過分利得。稅率最低級爲利得合資本額不滿百分之二十者課百分之二十。一九二一年加以修正，一九二四年取消。一九三三年國民工業復興條例，又恢復過分利得稅，凡利得超過資本價值百分之二十又二分之一以上者，課百分之五。一九三五年稅率增加，利得超過資本價值百分之十乃未滿百分之十五者，課百分之六。超過百分之十五者課百分之十二。

第二節　消費稅系統

第一款　消費稅系統概說

一、消費稅之意義及分類

消費稅者，乃課於人民所消費貨物上之稅也，故消費稅亦稱貨物稅。此稅之征課多在消費貨物達到消費者手中之前，消費者購買消費物時，此稅已加物價內，故消費稅之負擔爲消費者。現代各國皆有此稅之征收，但在文明國家消費稅種類較少，反之在經濟落後國家，則種類較繁。

消費稅之分類：（1）以課稅物件對於人間生活之重要性爲標準，可分爲必需品稅，安適品稅，奢侈品稅及損害品稅。生活必需品者，人類日常生活所必需之物品，無之卽無法生存。如米麵油鹽等是，課稅於此類物品，於人民生活上有不良之影響，且此稅有逆進之性質，以貧人與富人所消費者相等故也。安適品者，乃爲有之而有益於身心健康，無之雖感艱苦，然不至卽刻影響及生命之物品也，如質料精緻之棉布與砂糖等是，此類物品宜課輕稅。奢侈品者，與人民生活無關，有之可增美觀之物品也，如香水香粉髮油等，此類物品可課較重稅。至於損害品乃有害於人民康健之物品，如煙酒等，此類物品宜課最重稅，以示寓禁於徵之義。（2）以轉嫁與否爲標準，可分爲直接消費稅與間接消費稅，前者如娛樂稅使用人稅等等不轉嫁者，後者如關稅統稅等，爲轉嫁者。

二、消費稅征課方法

消費稅之征課方法有三，茲分述之如次：

（1）生產課稅法，又可分為外標課稅法，原料課稅法，半製品課稅法，製成品課稅法等。外標課稅法，以資本設備為標準而課稅，此法最不確實，蓋資本與設備不能即確切算出其產物之數額也。至於原料課稅法與半製品課稅法，則在製造品完成之前，生產者即墊出稅款，此不但增加貨物之成本，而且阻止資本流入最經濟使用之途。製成品課稅法，以貨物製成後之數量而課稅，較為合理，通常多於貨物運出廠時課稅 如我國之統稅，即此類也。

（2）流通課稅法，乃於消費物製造完成後運到消費者之過程中課稅。中又可分為通過課稅法與販賣課稅法二種。前者為消費物運至消費地通過關卡時課稅，如各國關稅，我國昔日之厘金及法國之入市稅等。後者課於消費品之販賣者，但以貨物散漫，征課困難。

（3）專賣課稅法，政府自己生產，自己販賣，或任民間生產，而政府獨佔販賣事業，加稅於賣價之內，而出售於消費者之方法也。

以上三法之應用，視貨物情形而定，凡貨物生產集中於某數處者，則用生產課稅法之第四法為佳，反之生產星散於各地者，則可用流通課稅法中之通過法，如貨物生產帶有幾分獨占性質者，則可用專賣課稅法。

三、消費稅之利弊

消費稅之利點有五，茲分述之如下：

（1）負担普及，凡人皆消費，即人人負担租稅。

（2）征收容易，如統稅於貨物出廠時征收，關稅於貨物輸出或輸入時征收，專賣在貨物出售之前征收，手續簡便。

（3）稅收永久，消費為人所不可免，故此消費稅亦可永久存在。

（4）消費之征收，人民於不知不覺之中納稅於國家，故無痛苦之可言。

（5）消費稅有時有節制消費之功用，如烟酒稅重，則其價格騰貴，而消費減少，故此稅常有寓禁於徵之效。

消費稅之弊點有三如左：

（1）由租稅分配公平之點觀之　此稅不合乎納稅能力原則，例如必需品之消費，貧富幾相等，課稅後，則以其負担輕重不同，犧牲痛苦不等，殊失公平之義。

（2）由經濟方面觀之消費稅因轉嫁關係，影響消費者之購買力，若課必需品之消費稅，可使消費者因物價貴而生活感覺困難，終至生活程度降低，而一國勞動力減少，影響一國經濟之發展。

（3）由財政方面觀之，消費稅如課於非必需品，加稅後，則價格上漲，而需要減少，以致稅收減少。

第二款　間接消費稅

第一項　關稅

第一目　概說

一、關稅之意義

關稅者，乃貨物通過國境，或國內某地域所課賦之租稅也。貨物輸出或輸入於國境時，所課賦之稅為國境關稅，通過於國內時，所課之稅為內部關稅。現今各國所課賦者多為前者，而後者則不常見矣。前者又可分為進口稅，出口稅，及通過稅三種。

考關稅之起源，由來已古，雅典古時即有關稅之課賦，羅馬王政時代，對於通過海港道路橋梁之貨物均課以稅。然近世關稅制度之樹立，厥為英國，英於克林威爾時代，即已有完備之關稅制度，法國科爾伯特COLBERT繼之，十八世紀中盛行於歐洲各國。德國於一八一八年普魯士始有稅則之規定，一八三四年有關稅同盟之創設。美國於一七八九年全國有統一之稅則。

二、關稅之種類

關稅可分爲進口稅，出口稅及通過稅三種　茲分述之如下

（1）進口稅　進口稅者，對於外國貨物輸入時所課之稅也。征課此稅之目的，有爲財政上之目的者，有爲保護本國產業之目的者。凡課於本國不生產之貨物之輸入稅，卽爲財政關稅　此種貨物或爲原料品，或爲製造品，製造品之入口稅，在工業未發達之國家常用之，如南美諸國是，及工業稍發達，則此種入口稅卽有保護之意義矣。英國在上次大戰前之關稅，卽有財政關稅之意義，其關稅收入佔總收入百分之二十五，法國佔百分之十五。至於一九一四年佔百分之四十，一九二一年則佔百分之六，英於是年佔百分之十三，蓋以所得稅及國產稅增加之故，關稅反不佔重要地位矣。

凡一種貨物可完全由本國生產者供給之，在此種情形下，所課之進口稅，卽爲保護之目的。一國產業發達，現雖幼稚，然以其地理上及國民之技術上之條件觀之，將有發展之希望，如任其自由則易遭工業發達國家之摧毀，故課進口關稅以保護之，待其長成，再與外國貨物競爭，此卽保護關稅之意義也。

（2）出口稅　出口稅者，對於本國貨物輸出於他國時所課之稅也。此稅之目的亦有二：一，爲財政上之收入爲目的者，爲收入出口稅。凡在工業不進步之國家，其輸出之貨物如咖啡，橡皮，烟，糖，木材及獸皮等所課之出口稅，卽爲收入出口稅。二爲保護之目的所課之出口稅，爲保護出口稅。例如印度對於獸皮之輸出課稅，其目的在保護本國皮革工業，瑞士爲保護本國榨乳業及皮革業，對於牛羊及獸皮之出口課稅。歐洲之國家中，有對於破布之輸出課稅者，乃爲保護本國之造紙業，及大村成爲造紙之原料後，該稅遂漸取消。瑞典挪威對木材之出口課稅，乃爲保護本國之森林，有時爲保持本國名譽，對於品質低劣之貨物出口，課以重稅，例如Angola對於不潔咖啡之出國課以重稅，藉以獎勵品質較良之咖啡輸出。有時爲公安起見，對於某種貨物之出口課稅，如本國歉收，則對於糧食之出口課稅者是。

出口稅之征課，足以阻礙本國對外貿易之發展，故文明國家均已先後廢除之。如法國於一千八百十一年，英

國於一千八百四十五年，德國於一千八百七十三年，荷蘭於一千八百七十七年，日本於明治三十二年，美國更於憲法上規定禁止征課之明文，現今卽有征課之者，唯在限於特別情形下，始行之耳

（3）通過稅　對於他國貨物通過一國關稅地域時所課之稅也。現在經濟發達之國家，交通工具便利，爲爭取貨物運輸，藉以獲得收入起見，經過其國之貨物多不課稅。如法於一千八百四十二年，荷英比於一千五百八十七年，德於一千八百六十一年，奧匈於一千八百六十二年均已先後將通過稅廢止矣。

三、課稅標準

關稅征課之標準有從價與從量之別，從價者，卽依貨物之價格爲標準而征課之稅也，從量者　卽依貨物之數量爲標準而征課之稅也。前者亦簡稱爲從價稅，後者爲從量稅，除此二種之外　亦有從價與從量併用者，曰混合稅。茲分述之如左：

（甲）從價稅

（1）價格決定之標準　以貨物之價格爲課稅之標準，然物價因時因地而有不同，課稅標準之價格，究以何時何地之價格爲標準乎？大別之可分爲出口地價格主義，進口地價格主義與官定價格主義三種　分述之如下：

A　出口地價格主義　係以發售地出產地或運出地之市場價格爲課稅之標準　採用此主義之目的　可以比較外國貨物與本國貨物之成本，如外國貨成本低於本國貨時，則加重其進口稅　否則則減輕之。所謂成本者，包括運輸費，包裝費，保險費等。爲避免評價手續之麻煩起見，則多以輸入商之報告單及發票上之價格爲標準　同時爲防止僞造發票起見，有用發送地之市場價格爲對諍者　此市場價格之調查多利用在海外之領事商務官負此責任，或在發票上使彼等加以證明，美國卽採此法。

B、進口地價格主義　係以內地市場價格爲課稅之標準。此種課稅，在入口商因貨物到達時，內地之市價之漲落，而發生損益之計算，又因所納關稅多少，不能預先算出，亦伴之而發生損益之計算　有此二重損益計算之危險，故不如出口地價格主義之便於事前計算也。日本現行關稅則用此法。

C、官定價格主義　係以官家所定之價格爲課稅之標準。此法爲阿根庭、巴拉圭、烏拉圭，及波爾維亞等國均用之。稅則中所載貨物之價值，由國家行政機關經立法機關之允許，時加改變。此種價值與市價不發生任何關係，故此制爲從價其名，從量其實，但今日除南美之外幾無有採用之矣。

（2）從價稅之利弊

第一、利點：

A、適應市場情形之變化，輸入品價格之漲落，則此稅之總額隨之增減。

B、精製品或高價之貨品所付之稅與低級物品所付出者比例相同，如運用得當，尙屬公平。

第二、弊點：

A、管理上困難與不經濟，蓋以輸入商常報低價以避稅，因此需要多數專家負決定稅率之責。

B、易生作僞及賄賂之弊，輸入商可賄賂稅吏，雖有嚴格懲罰，但亦無效。

C、價格之標準難以決定，以購買地之價格爲標準乎？抑以出口或入口地之價格爲標準乎？此種決定，實爲困難。

（乙）從量稅

（1）重量標準之決定　大別之有以下三種辦法

A、毛重，Gross weight包括一切貨物及包裝之重量。

B、淨重，Netoweight 卽由總重中減去包裝之重量。

C、法定重量，Legal weieht貨品之重量僅包括內部包裝如瓶子匣子等，外部包裝則不算在內，墨西哥用之，亦等於法國之半毛重量。Semi-gross weight

瑞士，克倫布及中美諸國均用毛重，歐洲及亞洲各國如英比荷日等均用淨重。現今世界上一般通用之法，均以淨重爲標準，計算淨重之法則允許減去法定包裝重量（Tare）。此法亦名之爲法定淨重，legal net weight。

（2）從量稅之利弊

第一、利點：

A、行政上簡單及經濟。稅吏僅衡量輸出入貨物之額數即可。

B，僞報易防　賄賂之弊可免，僞作之物，衡量其輕重長短，再乘其稅率，決定其稅額，虛報既屬不易，行賄亦屬困難。

第二、弊點

A　粗製品常較精製品課高的稅，故不公平。例如入口之棉布每碼不論好壞均課一角，結果值五分錢一碼之布即納200%之稅，而值五角一碼之布僅納20%之稅，其中之不公，由此可見。如將貨物按製造之精粗分成類別而課不同之稅率，則此弊可稍免：例如剃刀價值每打七角五分以內者課一角八分，七角五至未滿一元五者課二角五，一元五至未滿三元者課三角，三元至未滿四元者課三角，四元以上者課四角五分。

B、難以適用於一般貨物，如寶石彫刻繪畫及其他美術品與鐘表機械等，各有特別品質，而其價值不同，故終難施行從量課稅。

C　不能適應市價之變化

從價從量互有長短，普通均以從價稅爲基礎而換算爲從量稅，借以取長補短。

（丙）混合稅　即對於同一貨物從價與從量同時並用之制也。此制又可分爲下列二種：

（1 從價稅爲主加征從量稅，例如小刀之進口稅率。

每打價四十分以下者……每個從價征40%

每打價四十分以上五十分以下者……每個從價征45%

每打價五十分以上一元以下者……每個從價征50%

（2 從量稅爲主加征從價稅，例如：

每磅含有酒精二成以下者…… 征稅十分，又加征從價20%

每磅含有酒精二成以上五成以下者……征稅二十分，又加增從價20%

每磅含有酒精五成以上者…… 征稅四十分又加增從價20%。以上制美國行之。

四　關稅制度

關稅制度者　即一國製定關稅稅則所採之制度也，現今各國所行之制度　不外下列四種：

（甲）單一稅則制 The Single-Schedule Tariff System

1. 國定稅則制 General Tariff System.

2 協定稅則制 Conventional Tariff System

（乙）二重稅則制 The double-Schedule Tariff System

3. 國定協定稅則制 General Conventional Tariff System

4 最高最低稅則制 Maximum and minimum tariff System

茲按以上次序分述之如左

（1）國定稅則制　一國斟酌本國經濟及文化之情形，而製訂關稅稅則，不管他國之意思如何，凡輸入之一切貨物　均按自訂之稅率表征課之，不問其來自何地也。此制之優點即在於簡單，而其劣點即在此辦法之足以阻礙對外貿易之發展　蓋以此制不能取得他國之減低稅率之待遇也。而其劣點因國際貿易競爭之劇烈而愈顯著。距今三四十年前歐美各國多採用之，現今採用之者　唯有比丹尚及工業不甚進步之中南美國家。

（2）協定稅則制　與他國商議而訂之稅則制度也。此制又可分為二種：即雙方的協定稅則與片面的協定稅則制是也，前者係兩國雙方約定互相減低稅率　以便於兩國貨物之推銷。此制實際上鮮有採用之者，因各國經濟狀況不同，各有其基本產業，而亦不乏同樣競爭之物品；何能完全協定稅率？況於條約有效之期限內，非得雙方同意，不能隨意變更，因之不能依據本國經濟狀況而運用裕如，故各國今日甚少行之者。

片面協定稅則制者，卽一國對他國輸入之貨物減低稅率，而他國則不以低減稅率相待之制也。此制爲強國對於弱國所行者，完全爲自國之私利，行侵略之政策。例如中國於道光二十二年鴉片戰爭後，所締結之江寧條約，此卽片面協定之開始．以後與各強國所訂之商約均屬此類，至民國十八年我國關稅自主前，我八十餘年來無時不受此片面協定之束縛。

（3）國定協定稅則制　一國關稅國定稅則與協定稅則二制並用，但以國定稅率爲主，協定爲從。由國家之立法機關製訂一般稅則，適用於無條約關係之國家的貨物之入口，但對於有條約之國家則允許其某數種貨物享受較低稅率之待遇，是卽所謂協定稅率。此制始於拿破崙第二，一千八百六十年法國與英國所訂之考不登條約，（Cobden Treaty）以及同時與比德等國所訂者，卽此制也。以最惠條款之實行，法之協定稅則至一八九二年爲止。一八九一年德國亦採相類之制度，以至上次世界大戰時爲止。現今之比，瑞，希，匈，意，日等國均行之。此之制優點有三：以協定稅率常爲條約按一定之理由及一定期限而定者，故能取得一種安全之保障，其利一也；此制之使用可使稅則問題與國內政治分離，因可使本國之政策繼續，其利二也；此制規定最高的伸縮限度，藉以適應新情勢之變化，其利三也。

（4）最高最低稅則制　此制訂兩種稅率，最惠國家享受較低之稅率，其他國家享受較高的稅率。在國定協定稅則制中，僅少數貨物有兩種稅率，而在此制中，則每種貨物均有兩種稅率。再者最低稅率表非如國定協定制之爲行政機關所定者　而此制二種稅率表均爲立法機關所製訂，此其不同也。此制始於一八七七年之西班牙，一八九二年後，法國亦曾行之，一八九七年挪威亦採用，自上次世界大戰以來奧大利，南斯拉夫及葡萄牙等均採用之。一九〇九年以來，美國所行者爲最低最高稅則制，卽對於一般國家適用最低稅率，對於仇敵國家則行最高稅率以報復之，是卽所謂報復關稅是也。

最高最低稅則制有以下之優點：最高最低稅率均爲本國所定，不受條約之束縛，因而關稅主權得以完全保持，一也　本國生產者熟知在何種限度內行政機關可以更改稅率，過此則爲立法機關之事，因而本國工業之安全

待以保障，二也。可以解脫行政機關之責任，三也。

第二目　中國關稅

一、中國關稅之沿革

我國古時，即有關稅，國語晉文公元年有輕關之記載，管子一書，有關賦百取一之說。周禮天官九賦，九曰關市之賦。漢武帝太初四年，征收關稅，爲官吏俸給之用，唐德宗時，因軍費缺乏，設關卡於要津，商賈錢一緡課二十。宋時各地設關，課千分之二十，稱爲過稅。至於元初，乃有燕京等十路徵收課稅使之設。明宣宗時有所謂鈔關，意即設關征稅，以充實財政，又有所謂工關，凡竹木經過者，皆須納稅，歸工部管轄。清初關稅有工關與戶關之分，工關屬於工部，專稅竹木，戶關屬於戶部，司其他一切關稅之征課。以上所言均爲內部關稅，亦稱常關。

至於國境關稅，則始於唐代，開元時，於嶺南設提舉市舶使，管理海路國際貿易，凡外國海船至中國者皆課稅。至宋太祖沿用唐制，設提舉市舶司，眞宗時於京師設稅務總部，專司海外貿易關稅，至元時亦有此制，與宋無異。明亦有之，清康熙年間設海關監督，有出口稅與進口稅之分。乾隆時有海關稅則之公佈。自唐至清初，我國海關完全自主，及道光二十二年之江寧條約，我關稅主權遂開始喪失矣。江寧條約第十條規定：「英商貨物進出口稅，應秉公議定則例，以便按例交納，其照例納進口稅後，准由中國商人販運內地各處，所過稅關，不得加重課稅」。道光二十三年與英訂通商章程中，又有「爲應核估時價、照值百抽五例征稅」之一段，是爲協定稅率之始。是年中英五口通商附約第八款中，又有最惠條款之規定，我國關稅主權至此幾完全喪失無餘。咸豐八年中英天津條約第二十八條規定，外國貨除納海關稅外，再納一次值百抽二點五之子口半稅，即可通行無阻。同時於該約第二十七條中限制修改稅則年限爲十年。自道光二十二年迄至民國十三年，其間稅則雖經四次修改，而稅率未嘗稍變。及民國十四年十月，我根據華府會議結果，召開關稅會議，提出關稅自主，結果以日英反對而未果。民十七年國府與美德等十二國締結關稅自主條約，遂於是年十二月七日公佈海關進口稅則，定十八年二月一日施行。

十九年二月一日海關改征金單位，是年五月六日中日又訂互惠協定。年底財政部又訂新稅則，二十一年一月一日生效，計十六類，六百四十七目，最高稅率爲百分之五十，最低爲百分之七點五。二十二年五月二十二日又修正進口稅則，計十六類，六百七十二目，最高爲從價百分之八十，最低爲百分之五。二十三年又公佈新稅則，將大部分從量稅々爲從價稅，回溯自道光二十二年之江寧條約起，我受八十餘年片面協定之束縛，至是關稅主權又漸復歸我掌握矣。

二　我國現行之關稅制

（1）進口稅　凡貨物進口，按海關稅則，以輸入口岸之批發市價作爲計算根據，此項批發市價無論係何國之貨幣，皆按特定公佈之兌換率折合海關金單位，惟此項市價應減爲超過完稅價格，其超過數目爲：（甲）該貨稅率之數，（乙）該貨完稅價格百分之七。核定完稅價格之公式如左：

$$\frac{\text{批發市價} \times 100}{100 + \text{稅率} + 7} = \text{完稅價格}$$

例如

$$\frac{\text{海關金單位}\ 60 \times 100}{100 + 12\frac{1}{2} + 7} = \frac{\text{海關金單位}\ 6\ 000}{119.5} = \text{海關金單位}\ 50.21\ \text{完稅價格}$$

貨物進口時，呈驗發票，如認爲發票不可靠，可用各種有效方法檢查之，如檢查與估價有關之其他各種文件，檢查商家簿册，查驗貨色等，同時用估價方法估計之，如貨物所有者認爲估價太高，可於二十日內，向總稅務司提出抗議，總稅務司交估價評議會斷定之。按二十四年我進口稅則分貨物爲十六大類，共六百七十二目，稅率從價最高課百分之八十，最低課百分之五。

（2）出口稅　凡應從價完納出口稅之貨物，應以當地海關查驗該貨物之平均批發市價，作爲完稅價格。此項平均批發市價，包括該貨包裝及整理該貨等費用，但稅項不包括在內。倘該貨在輸出口岸無批發市價可考者，

得以國內其他主要市場之批發市價爲計算完稅價格之根據。依據二十四年六月二十五日修正之出口稅則，出口貨物共分六類，共七百二十目，其中免稅者，計一百五十六目。稅率從價最低征百分之五，最高征百分之七點五。

（3）轉口稅　轉口稅之征收，原則上係以輸運由此通商口岸至彼通商口岸之貨物爲範圍，其由通商口岸運至內地，或由內地運至通商口岸者，不征轉口稅。轉口稅則所載號列計六百三十二項，其中從量稅爲四百六十一項，從價稅爲一百二十五項，其餘四十六項爲免稅品。其中如書籍、地圖、各種教育圖表、圖畫、廣告用品、髮網蜜汁菓品　金銀、麵粉、磚茶等，尙在免稅之列，餘若小麥於十八年五月，糯米於二十年二月，蔴袋與蓆自二十三年後，均先後免征轉口稅。二十三年十一月郵包轉口稅亦停止。

（4）貨物傾銷稅　外國貨物以傾銷方法，在中國市場與中國相同貨物競爭時，除進口稅外，得征傾銷貨物稅。凡外國貨物在中國市場之批發價格有下列情形之一者，得視爲傾銷；1較其相同貨物在出口國主要市場之批發價格爲低者；2較其相同貨物運銷中國以外任何國家之批發價格爲低者；3較該貨物之製造成本爲低者。（傾銷稅法第二條）。稅率以第二條所規定計算之貨價差額爲準

三、抗戰時期我國關稅之設施

我國戰時關稅之設施，主要者有下列五項：

（1）減免戰時必需品進口稅率　二十八年七月政府爲便利必需品進口起見，規定凡軍事上急需之物品，如醫藥交通器材銅鐵等金屬品及機器等均分別減免課稅。同時凡未經禁止進口之物品，（日用必需品）其進口稅一律照現行稅率三分之一征收。三十年政府對於國內食糧之需要情形，酌定期限數額予以免稅。又爲獎勵經濟建設起見，對於後方設立之工廠及開礦所需之機器工具或主要原料，得免征進口稅。

（2）禁止貨物進口　民國二十七年十月政府公佈查禁敵貨條例，規定凡敵貨一律禁止進口及運銷國內。二十八年七月政府爲節省外匯，統制進口起見，又公布非常時期禁止進口物品辦法，總計進口稅則一百六十八號列所有花邊、毛絨、絲品、魚類、海味、菸酒類、茶菓、糖類、玩具、化妝品，及大部分食品及紙張等物，均在禁

止之列。及太平洋戰爭爆發，英美借我大量外匯，美復租借軍用器材，我外匯來源及軍需來源已無問題，惟日常用品反因香港陷落，滇緬路封閉而發生困難，於是我政府乃於三十一年五月頒布戰時管理進出口條例，規定進口物品第一類爲軍用航空無線電器材，麻醉藥品，空白及簽字紙幣，須經主管機關核准，方可報運進口；第二類多爲非必需品，須爲特種用途或正當原因由財部特許方准進口；第三類爲絕對禁止進口之物品與以敵方爲主要來源之非必需品，於是非常時期禁止進口辦法遂歸廢止矣。

（3）禁止戰時需要品出口　二十七年十月我政府公佈禁運物品資敵條例，規定凡與戰事有關之物品，均一律禁止出口，計先後禁止者有麵粉、麩皮、生鐵、小麥、米穀、荳類、雜糧、汽油、滑油、苧麻、竹、海草、松香、牛皮、水銀、乾辣椒、鉛條、木炭、木棉、蛋品、廢金銀、及廢絮等物品。

（4）免征出口稅　抗戰發生後，我財部卽頒佈出口貨物結售外匯辦法，規定應售結外匯之貨品計桐油、豬鬃牛皮、茶葉等二十四種。二十八年五月又公佈出口貨物免稅品目表，總計現行出口稅則號列三十四項，如蜂蜜、罐頭肉、海產品、薑黃等物均在免稅之列。同年七月對於前項辦法略加變更，規定桐油、茶葉、豬鬃，礦砂四種由政府統購統銷，其餘一切出口貨應結售外匯於中交二行。二十九年三月又公佈修正出口貨物結售報運辦法，將結售外匯貨物，定爲蛋品、羽毛、腸衣、皮革等十四類。凡政府統銷貨物及應結售外匯貨物，概免征出口稅。

（5）改善轉口稅　二十六年十月我財部公佈整理海關轉口稅辦法大綱，通令海關實行。其要點爲：（一）凡往來通商口岸與內地間，暨內地與內地間之土貨，經過關卡一律征轉口稅；（二）稅率從量者以切實値百抽五，從價者仍爲値百抽七點五；（三）征收一道，不再重征，其轉運出洋者，照出口稅則，多退少補，關於免征轉口稅者，除米麥及工藝品等照舊免稅外，纔爲外銷貨物之轉運及就地產銷之平民需用品，亦得免稅運送，二十九年一月又將訂免稅項目　編製土貨轉口稅免稅品目表，共包括轉口稅則四十四號列貨品，所有平民生活日用品，手工藝品及易於腐敗之鮮貨等，大都包括在內。至三十一年四月開征戰時消費稅後，轉口稅始被廢除。

第二項　統稅

第一目　概說

統稅亦名出廠稅，即某種貨物於製成後，當其運出廠時所課之稅也。因統課一道，即可通行全國，概不重征，故名之爲統稅。征課統稅之貨物，須生產地集中者，否則零星散漫，不易管理。凡生產應徵統稅貨物之工廠，由征收機關派員駐廠，司征收事宜，同類之舶來品，則由海關代征。其稅率全國一致。征課方法有貼印花者，有納現金。征收機關給以完稅執照，完稅之貨物給以運單，運往各地。各地要區設有驗查所，以防偸漏。

第二目　中國統稅

民國十年八月北京政府曾頒布徵收紙菸捐章程，於紙菸出廠即征收統捐一道。十五年十二月武漢政府頒布征收捲煙統稅辦法。十七年一月國民政府又有捲煙統稅條例之頒布。十九年底財政部以厘金裁撤國庫收入驟減，乃於二十年一月有棉紗，火柴，水泥等統稅之設置，同時麥粉特稅亦改爲統稅　同年十二月有啤酒稅之舉辦，二十二年，月又有薰菸葉統稅之征收　以上各種統稅均採從量課稅制度，如捲烟以五萬枝爲單位，棉紗以每包爲單位，火柴以每大箱爲單位，水泥以每桶爲單位，麥粉以每袋爲單位，啤酒以每箱或桶爲單位，薰菸葉以百市斤爲單位　及抗戰事起，我工廠集中之地，多爲敵人佔領，爲獎勵工廠內移，在淪陷區域暫時取消就廠征稅辦法。於二十七年四月規定，改由入境第一道主管統稅機關查驗補征。二十九年七月財部公布飲料品統稅暫行規程，凡在國內運銷之飲料品，無論爲菓子露，汽水及蒸餾水類，一律完納統稅，稅率按從價征收　二十九年九月改訂機製捲菸與手工捲菸，棉紗，火柴，水泥，薰菸葉稅率，同時又改訂麵粉麩皮稅率按從價征收。二十九年十月行政院又通過糖類統稅征收暫行條例，從價征百分之五。三十年七月國府公布貨物統稅暫行條例，將所有應征統稅之貨物，均歸納於此條例中，一律改爲從價征收　其內容略述之於次：

一，課稅範圍　課稅貨物包括捲菸，薰菸葉，洋酒，啤酒，火酒，飲料品，火柴，糖類，水泥，棉紗，麥粉等。以上貨物不論本國產製或自國外輸入一律征課統稅。

二，征稅標準及稅率　一律按從價征收，捲菸征百分之八十，薰菸葉征百分之二十五，洋酒，啤酒征百分之

六十、飲料品征百分之二十；火酒、普通酒精，征百分之二十，改性酒精及木酒精征百分之十，動力酒精征百分之五；火柴征百分之二十，糖類征百分之十五；水泥征百分之十五；棉紗征百分之三點五；麥粉征百分之二點五。

凡從價征收之統稅貨物，應以出產地附近市場每六個月平均之批發價格，為完稅價格之計算根據。前項平均批發價格，包括（1）該貨完稅價格，（2）原納統稅之數，即該貨完稅價格應征稅率之數，（3）由出產地送至附近市場所需費用，定為完稅價格百分之十五，完稅價格之計算公式如左：

$$\frac{\text{產地附近市場平均之批發價格}}{100+\text{該貨稅率之數}+\text{由產地附近運至市場所需費用（即15）}}\times 100=\text{核定之完稅價格}$$

以上課統稅之貨物中菸類糖類及火柴於三十一年間改行專賣制，其詳情見後專賣章中。三十二年三月又舉辦竹木皮毛瓷陶紙箔統稅。其稅率紙張值百抽百，錫箔值百抽五十，生皮值百抽十五，熟皮值百抽二十五，瓷器值百抽十，陶器值百抽五。此等物品輸出國外，則將原納之統稅退還。

第三項　鹽稅

第一目　概說

鹽稅乃課人民日常必需之食鹽上之稅，此稅以鹽為人一日不可缺，故稅收有定，且鹽之生產地有限，故易管理；但此稅為稅中之最不公平者，以貧人與富人每日消費均大抵相同之故也。關於鹽稅制度有下列數種：

（1）自由制　由人民自由製造販賣，概不課稅，如今日之英、比、瑞典等國是。

（2）關稅制　外鹽入口或本國鹽出口則課以稅，如丹麥挪威葡萄牙、西班牙及美國等行之。

（3）就場征稅制　由政府劃分鹽場以木柵圍之，由人民自行製造，政府在場內設有倉庫，製成後即存入倉庫內，商人購買出廠時，即行徵稅，此法行之於印度，我國二十年五月公佈之新鹽法即採此制。

（4）專賣制　此制又可分為全部專賣制與部分專賣制二種：前者生產販賣等過程完全由政府辦理，如我國漢武帝時所行者，今日之意奧二國亦行此制；後者僅一部分過程由政府辦理，如民製、官收、官運、民賣之日本

食鹽專賣制，與今日我國所行之專賣制是。

以上四制，以自由制為合理，蓋鹽為人民生活所必需不宜征稅也。關稅制次之。現代國家鹽稅之所以不能完全廢除者，實因財政上收入之故耳，如不得已而行鹽稅，則自以專賣制為佳，以食鹽之產地有限具有獨佔性，政府應整個統制之也。

第二目　中國鹽稅

我國鹽稅，自三代時已有之，禹貢有「青州貢鹽」之記載，管子相齊，官山海，正鹽筴，則鹽歸官營。漢武帝時行全部專賣制，東漢光武時，則行征稅制。唐肅宗時，劉晏為鹽鐵轉運使，行民製官收商運商銷之部分專賣制。元至元年間定賣鹽引法，鹽商購引後，赴鹽場領照運銷。明清亦行引制，商人領引票時課稅，並定引界，規定商人販賣之區域，不得逾越，否則格殺勿論。實行結果，弊病甚多：（a）鹽商可自由抬高鹽價，以其領有引界，故擅專賣之利，以致人民常食貴鹽；（b）私鹽充斥，有所謂場私、商私、梟私、硝私等名目；（c）引斤不一，通常以百斤為引，但一斤之數量，各地不同，故以斤為單位，課稅易失公平；（d）滷耗不一，製鹽成分中，水分多則滷多，如運鹽至他地，則應扣出滷耗若干，而後納稅，但各省所課之成數不同；（e）稅率不一，從前各省自定稅率，以致人民負担輕重不一。

我國鹽政既有如斯之弊病，時人多倡議改革，民國十一年國會中有二派意見，有主張改革者，亦有反對之者，主張改革之理由：（a）鹽為生活所必需，不能為少數商人壟斷，以致隨意抬高鹽價使小民生活困難；（b）設中國取銷引制後，人民自由販鹽，結果鹽價定便宜；（c）鹽商本身為大資本家，如鹽歸鹽商專營，則資本愈易集中，以致社會分配不均。而反對者之理由為：（a）中國引制實行已久，其佳處即在偏僻地方人民亦得食鹽，因有專人販賣之故，如取消引制，則交通不便之地，人民將有淡食之虞，（b）預防大資本家之壟斷，在引制下有多數資本家，如在自由競爭制下，則大資本家最易壟斷；（c）在引制下，鹽商有保障，因之不致破產，故販鹽事業有人繼續經營，若在自由制下，則易趨破產；（d）引商可調和各省之經濟，如各省財政困難，可向鹽商借款。

以上二派之意見，以主張改革者之理由，較為充分，而反對者之四大理由中，以第一種理由易動聽聞，但亦不足為反對之理由，因偏僻區有食鹽之需要，即有人為謀利起見前往販賣，交通不便，非其所計也。此外英人丁恩（Dane）亦主張中國鹽稅宜加改革，彼主張採就場專賣制，蓋彼曾以此法改革印度之鹽稅也。

民國二十年五月三十日國府公布新鹽法，即採就場征稅制。其內容分鹽為食鹽、漁鹽、工業及農業用鹽三種，食鹽中含氯化納百分之九十以上者為一等鹽，百分之八十五以上者為二等鹽，不到百分之八十五者不得用作食鹽。採鹽製鹽均須政府許可，政府在產鹽之區，建設倉坨，製鹽人均須將其所製之鹽存於倉坨，不得私自存儲，鹽場設有鹽質檢查員，凡鹽存入倉坨前，須經其檢定。另有鹽秤員，專司倉坨儲鹽之出納，鹽須納稅始得秤放。由倉坨出賣之鹽，由場長召集全體製鹽人之代表。按鹽之等級及供求狀況，議訂場價。鹽之售出，須按製鹽人存鹽總數比例分攤。鹽稅每百公斤征國幣五元，不得重征或附加，漁鹽每百公斤征國幣三角，工農用鹽免稅。就場征稅，任人民自由買賣，不得壟斷。

此法公布後，不能實行，總其原因，約有三端：（一）我國產鹽之地太多，無法隔圍，緝私困難；（二）製鹽人多為貧民，若實行此制，則鹽存倉坨，待價而沽，鹽民不能隨時出賣，其生產難以維持；（三）製鹽成本各地不一，行就場征稅制，則鹽可自由買賣，於是成本高者無人問津，以致生計無法維持，結果惟有走私以自活。有以上三種弊病，此新鹽法之所以不能實行於我國者也。三十年八中全會，決議改為專賣制，其詳請見後我國專賣制之一節中。

第四項　煙酒稅

第一目　概說

烟酒有害於康健，故宜課重稅。烟稅之征課方法，有以種烟草之土地面積課稅者，有以所種植烟草之莖數而課稅者，有以烟草之收穫量而課稅者，亦有以烟草製成烟葉或捲烟後而課稅者，此四種方法，以第四種較佳，以前三種征收困難，管理不易之故也。法、意、匈、日等國多採專賣法，其詳見後專賣一節中。酒類課稅方法，

有對於原料品課稅者，有在生產途中課稅者，有對於製成品課稅者。酒類製造星散各地，稽征不易，而原料又不專作製酒之用，故製品與原料課稅均不甚好，唯生產途中課稅尚可採用，以釀酒之器具既不易移動，而釀造期中又有相當時間，故較易稽查也。

第二目　中國烟酒稅

我國之烟酒稅始於清末，民四乃有公賣費，然稅未廢除，以致稅費併征，民十八年國民政府頒佈煙酒公賣暫行條例，其法爲劃定區域，招商包征，結果因督察無方，形成把持壟斷之弊，民二十二年財部將土煙土酒改辦土煙特稅及土酒定額稅，試辦於浙、蘇、皖、鄂、贛、閩、豫七省，將昔日之稅費盡行廢除，其稅率土煙每百斤征四元一角五，土酒則按各省情形規定等級，課以定額稅率，擬於試辦有成績後，再推行之於其他各省。然以種菸造酒零星散漫，就廠稽征絕不可能，處處設局稽查，亦非經濟之道，故實行結果，效果甚微。及抗戰事起，稅率曾經改訂。於三十年七月七日國府又公佈國產煙酒類稅暫行條例，一律改從價征收，菸類稅分菸葉菸絲兩種，菸葉稅按產地核定完稅價格征收百分之三十，菸絲稅征收百分之十五；酒類稅按產地規定完稅價格征收百分之四十。其完稅價格應以出產地附近市場每六個月平均批發價格作爲完稅價格計算標準。所謂平均批發價格，包括（甲）該類完稅價格，（乙）原納稅額，即該類完稅價格應征稅率之數，（丙）由產地運至附近市場所需費用，定爲完稅價格百分之十五。完稅價格之計算公式如左：

$$\frac{\text{產地附近市場之平均批發價格}}{100+\text{菸酒稅率之數}+\text{由產地運至附近市場所需費用（即15）}}\times 100=\text{核定之完稅價格}$$

第三款　直接消費稅

直接消費稅者，即以某幾種消費物爲對象而向消費人所課之稅也，納稅者即爲租稅之負担者，爲不轉嫁之稅，故名爲直接消費稅。如娛樂稅與奢侈稅等

娛樂稅，如戲院展覽會講演及競賽會之入場券之課稅是，但爲宗教或慈善事業之捐款或完全爲教育性質者則

免稅　英國於一九一六年有娛樂稅之徵收，按票價征稅，十五先令以下者稅二先令，十五先令以上者，每五先令則增課六便士。我國於三十一年四月十二日公布筵席及娛樂稅辦法十一條，其要點爲筵席及娛樂稅按價征收，其稅率規定（1）筵席不得超過原價百分之十，（2）凡以營利爲目的之電影、戲劇、書場、球房及其他娛樂不得超過原價百分之二十。此稅由營業人代爲征收。

奢侈稅爲對於奢侈品的消費人所征之稅。如傢具稅，鋼琴、裝飾品、汽車、狼犬等所課之稅是。

第四款　專賣

第一項　概說

一、專賣之意義及種類

「專賣」一語，英文爲Fiscal monopoly，本應譯成財政獨占，而日文譯爲「專賣」，我國沿用，已成習慣。查獨占可分爲團體獨占與政府獨占二大類，前者即企業者以營利爲目的，避免彼此競爭，乃聯合起來，獨占市場，如今之托拉斯，加迭爾，新狄加等組織是也。後者即政府爲經濟政策上之關係，使某種事業必須國營而不能歸私營，如郵電鐵路等國營企業是，或爲增加財政收入之目的，選擇某幾種物品，歸國家生產或販賣，此即所謂財政獨占，亦即今日之專賣。

「專賣」在德文中名爲Steuermonopol，譯成中文爲「租稅獨占」，蓋此種獨占爲國家租稅權力發動之另一種方式，不過其與租稅不同者，即租稅採取徵課方式，而專賣則採取提高賣價之方式而已。

專賣之種類可分爲二：（一）爲全部專賣，即某種物品之生產與運銷均歸政府經營，如瑞士之火酒，德國之白蘭地酒，我國漢時之食鹽專賣等是；（二）爲部分專賣，即某種物品由生產至運銷之過程中，政府並不完全經營，其中之某部門，准許私人自由經營，例如將生產製造歸之私人，而由政府收購專賣，或生產製造歸政府辦理，而販賣則委諸私人，前者如瑞士之食鹽專賣，後者如法國之菸草專賣等是。

至於專賣應採何種方式，全部專賣乎？抑部分專賣乎？須視國家情形而不同。按理論言之，全部專賣較部分

專賣爲優，以其能根本剷除私人之壟斷，將全部利益歸諸國家，於是國家收入加多，而部分專賣則不能也。但以國情而言，如某物之製造業已普遍發展於國內，苟立刻實行全部專賣，則不但人民有失業之危險，而國家恐亦無此資力將全部事業收歸國有，故在此情形下，以行部分專賣爲是。

二、專賣之利弊

專賣之優點甚多，茲爲清楚起見，分述之如左：

（一）專賣在經濟政策上之優點：

（1）節制私人資本　專賣物品由國家經營，可以防止私人之壟斷，因此抑止私人資本之發展，而免造成社會分配不均之弊。

（2）調節供求平抑物價　專賣物品既歸政府統制，生產與消費均有一定計劃絕無生產過剩與消費不足之弊。同時商人囤積居奇之弊，亦可根本剷除，因此市場上之價格得以安定。

（3）物品之品質改良有益于民族健康　政府對專賣物之品質可設法提高，對外國可爭取國際市場，對國內可有益於民族衛生，如食鹽中雜質甚多，人民食之，易中其毒，如歸政府專賣，不合標準之品質，決予取締。

（二）專賣在財政上之優點

（1）可使收入增加　國家專賣收入，除應課之消費稅外，更包括企業利潤在內，因此收入必多。

（2）可以節省經費　因企業之集中與獨占，可行大規模製造，因而生產費可以減少，同時專賣可節省租稅之徵收費，其業務管理費可如私人之企業之計入成本內，不必如租稅之征課，另有徵收費用也。

（3）使財政收入富有伸縮性　普通租稅稅率之增加，須經過立法機關之許可，而專賣物之價格政府可適應財政上之需要，自己提高，手續比較簡便。

至於專賣之缺點，總括之如下：

（1）妨礙經濟進步　政府專賣，則自由競爭即歸消滅，自由競爭爲進步之原動力，如政府壟斷，則經濟進

步即受阻止矣。

（2）政府與人民爭利，易使人民失業 政府專賣，則從前業此者，將爲政府所奪，因此即有失業之可能。

（3）專賣機關易官署化，常使企業效率低減 專賣機關之人員均爲政府之官吏，對事業無直接利害關係，故經營多不細心，以致無效率可言。

以上三種缺點乃一般之通說，細查之，理由均不充分。夫自由競爭弊害甚多，如使生產過剩，浪費社會上之資財，其最大者也。況自由競爭之結果，小資本之企業易爲大資本之企業所吞併，因此造成獨占，而資本更易集中。所謂自由競爭能使經濟進步者，結果社會所受之弊害更大，此種經濟進步，又有何用？如謂政府專賣即妨礙進步，是即國營企業均不及私人企業矣，有是理乎？其次，所謂政府與人民爭利，易使人民失業之理由亦不充分。即使人民失業，亦不過少數人耳，如於大多數人民有利，使少數人暫時失業，又有何妨？如國家情形，誠有此種顧慮，不妨先行部分專賣制，以調劑之。最後謂專賣機關官署化者，是人事之問題，如選任能幹之士，嚴定懲獎之法，則敷衍塞責之弊可免。此非專賣制本身之缺點，可以設法免除者也。

三、專賣在財政上之地位

政府籌款，不外增稅、發鈔、與募債等辦法，但征稅易使人民感覺負担沉重，促使物價上漲，且征收費用甚鉅，亦易發生漏稅逃稅之弊。發鈔無異政府空手剝奪人民之資財，且因此法施行較易，故易流於通貨膨脹現象。公債之募集達相當限度後，則推銷困難，如轉求之於金融機關，則結果與發鈔等。以上三種方法比較，以增稅爲優，蓋發鈔過多，必須整理，整理之先決條件，須財政方面有辦法，即先要增加稅收，藉使預算平衡。公債之償還，尤非增稅不可，由是可見增稅之重要矣。然增稅仍不免有弊病，唯專賣一法，更較優於增稅，因爲專賣由政府獨佔經營，寓稅於價，消費者於不知不覺之間負擔稅額，故無沉重之感覺。且徵稅費用較大，易於逃稅，而專賣則無需徵收費用，凡消費專賣物品者無形中即納稅，漏稅逃稅之弊自歸無有。此近來文明國家均以專賣爲籌款之一種方法也。

兹為證明專賣在財政上之重要起見，將一九三四年各國專賣收入佔總收入百分數列表如下：（單位一千）

國別	國家總收入	專賣收入	百分數
匈	六七六、一一四 p.	一三〇、八九〇 p.	一九、三
意	一五、九一〇、四一六 l.	三、四五六、四〇〇 l.	二一、七
日	七四八、五六六 y.	一七九、二六七 y.	二八、九
波	一、六〇一、八一六 z.	六二七、五〇九 z.	三八、一
西	三、六三八、六四六 p.	九九二、二〇二 p.	二七、二
捷	六、四〇〇、四九〇 d.	一、八六三、四四九 d.	二九、一

此表錄自Lutz-public Finance P. 270.

四、專賣物品選擇之條件及定價之原則

專賣物品選擇之條件如左：

（一）物品質類之等級易於標準化者，此類物品易於規定標準等級，且規定價格時亦比較簡單容易。

（二）必須為社會一般消費而且大量生產之物品。因此類物品消費比較有普遍性與確定性，在財政上易得大量之收入，否則需要甚少之物品實行專賣，徒增國庫之負担。

（三）物品之生產，便於集中管理者。因此類物品管理較易，費用可以節省。否則產地零星散漫，管理費用太多，恐有得不償失之[illegible]

（四）消費物品具有應取締之條件者。因此類物品實行專賣可收管制消費之效。

專賣物品定價原則有四，茲分述之如下：

（一）民生必需品應採低價政策，不以營利為目的。蓋此物品專賣可免私人壟斷，抑止物價騰貴，且可改良品質，有益於國民健康。

（二）關於大量消費奢侈品，應採高價政策，藉以增加財政之收入。

（三）關於輸入物品之專賣，應採彈性價格政策，藉以保護本國工業，如本國國內製造物價格上漲時，則此類外國輸入物之專賣價格亦須提高。

（四）必需品之專賣，應採均一價格政策，藉使全國人民生活標準一致。

第二項　我國專賣制度

第一目　我國專賣史略

我國專賣制度，由來已古，周之泉府，齊之輕重，魏之平糴，漢之均輸，王莽時之五均，宋之市易，皆此類也。關於專賣之物品有鹽、鐵、酒、茶、穀物等，茲將其中主要可為今日之楷模者，略述其沿革如左：

一、鹽之專賣史

鹽之專賣始於齊之管子。管子海王篇中有云：「海王之國，謹正鹽筴，……十口之家，十人食鹽，百口之家，百人食鹽，終月大男食鹽五升少半，大女食鹽三升少半，吾子食鹽二升少半，……萬乘之國，人數開口千萬也；禺筴之商，日二百萬，十日二千萬，一月六千萬，萬乘之國，正九百萬也，月人三十錢，為錢三千萬……使君施令曰：吾將耤於諸君吾子，則必囂號；今夫給鹽之筴，則百倍歸上，人無以避此者，數也。」此即將鹽收歸國有官營，加價以當稅之義，亦即今日之專賣制度。考當時之鹽，有民製與官製，如「請君伐菹薪，煮沸水為鹽」，即官製也。「山林梁澤，以時禁發，草封澤，鹽者之歸，譬若市人」，此民製也。民製鹽之歸政府收賣，歸官運銷，此為部分專賣制。

西漢初，鹽行徵稅制，稅重民困，而鹽商專利，富累鉅萬。及武帝時，產鹽灘灶，悉收官有，官自煮鹽，運銷亦歸官營，此卽全部專賣制也。其法由公家備煮鹽器具，僱民煮鹽，給以工費，敢私煮者，鈦左趾，沒收其器物。實施時，設鹽吏坐列市肆，販賣求利。惜行法非人，以致鹽價騰貴，私販乘機牟利。元封元年，桑弘羊領天下鹽事，乃請置大農部丞數十人，分往各縣平均配運，調節鹽價。昭帝時，雖有倡罷鹽鐵官，無與人民爭利之說，但未實行。故西漢自武帝元狩四年至平帝元始五年止，一百二十五年間均行全部專賣制。

唐乾元元年，第五琦爲鹽鐵鑄錢使，立鹽鐵法，盡摧天下之鹽，就山海井竈近利之地置鹽院，籍業鹽者爲亭戶，其所製之鹽，由官收買，再轉賣之於民。肅宗寶應元年，劉晏爲鹽鐵轉運使，改於出鹽之鄉，置吏及亭戶，收鹽轉鬻，任商爲之，其去鹽鄉較遠之地，則轉官貯藏，在商絕鹽貴之地，則減價出糶，名曰常平鹽，官獲其利而民不覺。是卽民製官收商運商銷之部分專賣制，又名之爲就場專賣制。劉晏施行此法，選官極嚴，又設巡察制度，以度貪婪，國家之收入大增，而民稱便。德宗建中時，劉晏罷官，鹽法漸紊。長慶二年戶部侍郎張平叔請改爲官自運賣，因人民反對，未能施行。

五代時後唐鹽法，官運官賣，按戶俵散，惟鄉間各處，准許通商，官賣商銷併行。後周時海鹽歸官運，靑白池鹽歸商運。

宋時天下製鹽，皆歸縣官，當時沿海所製之末鹽，西北所出之顆鹽，俱由官府管制。鹽場經官府特許製鹽，製成後，由官運，置官發賣，淮、浙、京東、閩、蜀、廣等路行之。商賣行於京西、陝西、河北一帶，是亦官商併賣制也。雍熙後行交引之法，卽令商人入芻糧塞下，謂之入中，酌地之遠近而爲其值，取市價而厚增之，授以票券，謂之交引。至京師給以緡錢，又移文江、淮、荊、湖，給以茶及顆末鹽，謂之折中。仁宗慶曆末年，范祥創鹽鈔法，一切改爲商運商銷。其法卽停輸粟之制，全部輸錢，計錢給券，名爲鹽鈔，劃一斤重，印書鈔面，商人輸錢買鈔，按鈔支鹽，由場驗明鈔券，照數運給。徽宗崇寧間，蔡京改行換鈔法，實行對帶貼納之例，凡以鈔至者，每十分內，令輸現錢數分，謂之貼納。換給新鈔，仍帶舊鈔數分，謂之對帶。宋南渡後，

趙開立引課法，爲後來鹽引之濫觴，而商專賣之漸，卽自此始矣。

元代亦官製商運，至元十九年定貿鹽引法，鹽商購引後，赴鹽場領照運銷，於全國各處設鹽運司，專司售引之事。至元二十一年，以行鹽各地，商人壟斷牟利，民食貴鹽，窮人多淡食，乃由官設立常平鹽，以平鹽價。

明初，於產鹽區域設官督製造，歲給灶戶工本，不許私賣，商輸錢政府，給以鹽引，俾其販運。洪武三年，以籌邊儲，行開中法，令商人輸糧於邊，給以鹽引，謂之開中。萬曆四十五年，兩淮鹽法疏理道袁世振，以積引大多，乃創綱法，疏銷積引，分年派銷，將商人所領引，編爲綱册，分爲十綱，每年以一綱行積引，九綱行現引，綱無名者，不得加入，自是商人得專引鹽之利，而商專賣制於以完成，自後官專賣制，遂不復見矣。

二、酒之專賣史

酒之專賣，始於漢武帝天漢三年，當時用兵於邊，需款緊急，乃設榷酤官，專利其事，禁民釀造。昭帝元始六年，令民賣酒，以所得利而納稅。至王莽時，始立法官，自釀酒賣之，令官作酒，以二千五百擔爲一均，率開一盧以賣，讎五十釀爲準，一釀用粗米二斛，麴一斛，得成酒六斛六升，各以其市，月朔米麴三斛，幷計其價而三分之，以其一爲酒一斛之平，除米麴本價，計其利而什分之，以其七入官，其三爲糟截灰炭給工器薪樵之費。

隋文帝開皇三年，先時尙依周末之弊，官製酒坊收利，至是罷酒坊與百姓共之。

唐代宗廣德二年，令天下諸州各量定酤酒戶，隨月納稅，此外不問公私一切禁斷。大歷六年量定三等，逐月稅錢。德宗建中元年罷酒稅，三年復制，禁民酤酒，官自置店酤，收利以助軍費，斛收直三十，州縣總領，漓薄私釀者論其罪。貞元二年復禁京城畿縣酒，天下置肆以沽者，每斗榷百五十錢，是又改爲征稅制矣。會昌六年勅揚州等五道府州榷麴，並許浙西等三處，置官店酤酒，禁止私酤。

宋初於三京官造麴，而公賣之於人民，於諸州城內，有官立釀造所，於縣鎮鄉間許人民釀造而課稅，自用有餘，經官之許可得販賣之。淳化元年，酒稅依三年間之平均收入，淳化五年募民之願自釀者，減常課三分之二。熙寧五年每升增稅一文，其後屢有增加。建炎三年，趙開領四川財賦，設立坊場，置隔釀，設官主之，人民自行

輸米釀造，每斛納費三十錢，頭子錢二十二，共計五十二錢，謂之隔糟法。其後因釀造減少，影響官家收入，乃強令釀造，月認定額納稅，民甚苦之。紹興三十年酒庫改隸戶部，鄉村許民釀造課稅，令收稅官署，每年收一定額，不足則停其官署，於是強制課稅之弊生焉。

元太宗三年立酒醋務坊場官，榷酤辦課。六年頒酒麴醋貨條禁，私造者依法治罪。世祖二十二年，右丞盧世榮言京師富豪戶釀酒，價高而味薄，以致課不時輸，宜一切禁罷，官自酤賣之。於是酒課復改爲酒酤之制。

明於洪武初，行禁酒令，蓋以釀造費米麥，影響民食之故也。洪武十八年有酒醋課，但其額甚微，終明之世，專賣制度不復見也。

清初亦採禁酒方針，康熙二十八年，嚴京禁造燒酒，乾隆二年直隸，河南，山東，山西，陝西等五省，禁止燒鍋躧麴，違者杖一百，乾隆後酒禁漸弛，准許商戶販酒，征燒鍋稅，以後均行征稅制。

三、茶之專賣史

茶之專賣自唐文宗時始，當時王涯爲相，置榷茶，使徙民樹茶於官場，焚其舊積，天下大怨。遂令狐楚代爲鹽鐵使兼榷茶使，並廢榷納課。由鹽專賣制而改爲徵稅制矣。

宋時行鹽專賣制，茶置六榷貨務掌之，並設山場十三，置吏總之。領園戶受其租，餘悉市之，又別有民戶折稅課者，其出鬻皆在本場，諸州所買茶，折稅受租同山場，悉送六榷務鬻之。天下茶皆禁；唯川、陝、廣，聽民自賣，不得出境。太祖乾德二年，詔民茶折稅外，悉官買，敢藏匿不送官及私販鬻者，沒入之論罪。雍熙後，有事於邊，餽餉缺乏，多令商人輸芻糧塞下，酌地之遠近不爲其值，取市價而後增之，授以要劵，謂之交引，至京師給以緡錢，又移文江、淮，荊，湖，給以顆末鹽及茶。端拱二年置折中倉，聽商人輸粟京師，優其直，給江淮茶鹽。嘉祐中依何鬲、王嘉麟等議，罷禁榷，凡園戶之種茶者，官收租錢，商賈之販茶者，官收征算，謂之通商。專賣制遂中斷。徽宗崇寧元年蔡京執政，復行禁榷之法，其法於荊、湖、江、淮、兩浙福建七路所產茶，仍舊禁榷。官賣，勿復科民，即產茶州縣，隨所置場，禁商人園戶私行交易，凡置場地園戶均須登記，歲鬻於官，

皆用倉法。產茶三十軍，許其民赴場輸息，量限斤數，給短引，於旁近郡縣便鬻，給長引，從所指州軍鬻之，商稅自場給，長引沿路登時批發，至所指地，然後計稅盡輸，則在道無苛，是亦部分專賣制也。宋時茶之對外貿易亦由官家經營，如神宗熙寧七年所設之茶馬司，以內地之茶，易番人之馬，行之既久，則私販公行，弊害百出。

元時，茶亦行專賣制，元世祖至元五年榷成都茶，於京北鞏昌置局發賣，私自採賣者，其罪與私鹽同。六年立西蜀四川榷茶場，使司掌之。十四年置江淮榷茶都轉運使司。十八年販茶據批引例：凡客旅販茶，納正課鈔，出給公據，前往所指山場裝茶出山，齎據赴司繳納，例給茶引，實引賣茶，賣畢三日內繳引，即時批抹，逾限匿而不繳杖六十，因而轉用，或改抹字號，或增添夾帶斤重，及引不隨茶者，並同私茶論。十九年置官局於江南，令官賣引，通行貨賣。而司吏藉端勒索，弊病百出。

明初立茶法，官給茶引，付產茶府州縣，凡商人賣茶須呈報數額，赴官納錢請引，方准出境貨賣。量地之遠近，定以程限，於經過地方若無引照，或茶引相離者，聽人告捕，賣茶畢，即以原引照赴所在官司投繳。同時對外亦行以茶易馬之法，洪武四年，令採漢中等處茶，易西番之馬。五年於四川置茶馬司，七年置河州等茶馬司，十一年又設甘肅茶馬司。河州茶馬司定例，凡上馬一匹給茶四十斤，中三十斤，下二十斤。四川巖州茶馬司定價上馬一匹茶一百二十斤，中七十斤，駒五十斤。

清依明制，有以茶易馬之法，於陝甘等地行之。雍正後，則茶用征稅制。

四、食糧及其他貨物之專賣史

國家買賣貨物之制，源於周之泉府制度。周禮云：「以泉府同貨而斂賒」。又云：「泉府掌以市之征布，斂市之不售，貨之滯於民用者，以其價買之物，揭而書之，以待不時而買者，買者各從其抵。凡民之貸者，與其有司辨而授之，以國服為之息」。其意本在便民。管子師泉府之意，乃有準平之法，文獻通考市糴考中載有齊管仲相桓公通輕重之權曰：「歲有凶穰，故穀有貴賤，令有緩急，故物有輕重，人君不理，則畜賈游於市，乘民之不給，百倍矣，國多失利，則臣不盡忠，士不盡死，計本量委則足矣；然而民有飢餓者，穀有所藏也，民有餘則輕

之，故人君斂之以輕，民不足則重之，故人君散之以重，凡輕重斂散之以時，卽準平，守準平使萬室之邑必有萬鍾之藏，千室之邑，必有千鍾之藏，大賈畜家不得豪奪吾民矣」。其意卽當穀價低落之時，國家收買之，高漲之時，國家出賣之，藉以平抑穀價，免被富商大賈囤積操縱。此種專賣制度完全以謀民衆之福利為目的，而不在於收入也。魏時李悝則用平糴法。彼以為穀價太貴則傷人，太賤則傷農，傷人則離散，傷農則國貧，善為國者使人無傷而農益勸，乃用平糴法，國家將豐年餘糧買入存貯，以待荒年出賣，此可免豐年穀賤荒年穀貴之弊。以後漢之常平倉，唐之義倉，宋之社倉，皆師此意，其目的多在救濟小民耳。以上乃食糧專賣制沿革之大概。

至於其他物品之專賣，則有漢武帝之均輸，王莽之五均，王安石之市易等，茲略述之於下：漢武帝元封元年，桑弘羊以郡國諸侯各自市相爭，物以故騰貴，而天下輸賦，往來煩雜，或不償其費，乃請置大農部丞數十人，分部主郡國各置均輸官，以相給運，而便遠方之貢，故曰均輸，置平準於京師，盡籠天下之貨物，貴則賣，賤則買，富商大賈無所牟利，而萬物不得騰貴。（武帝當時對外用兵，對內大興土木，故不得不藉此法以籌國用也。王莽時於長安及五都設五均官，令民採山澤者，畜牧者，紡織者，以至諸巫技藝，各稟告收入於官，使納其十分之一以為貢。宋之市易，原起於魏繼宗之議，以「京師百貨所居，市無常價，貴賤相傾，富能奪，貧能與，乃可以為天下」，遂於元豐五年置市易務於京師，其法不外惡富商大賈之操其贏奇，顓擅牟利，而欲以國家之力為之調劑，賤則增價而市，貴則損價而鬻，以通天下之貨，因以收下瀉之利權，而饒國用。於舉辦之初，發內藏庫錢一百萬緡，京東市錢八十七萬緡，為市易本錢，其法未嘗不善，惜當時元祐黨反對，謂為與民爭利，加以介甫用人不當，以致結果失敗，非法之罪也。

（本節參考文獻通考中之徵榷考與市糴考）

第二目　我國現行專賣制

近數年來，我國因抗戰關係，為統制物資與增加收入計，乃於三十年四月八中全會決議舉辦糖、鹽、煙、酒、茶葉、火柴六種物品專賣，嗣後財政部卽根據該會決議，籌設專賣事業設計委員會，先開辦鹽、糖、火柴、

菸類四種專賣，茶已由國家統制產銷，酒以產地星散，管理不易，故決暫緩施行。今各項專賣條例，業已公佈，而實施已開始，茲爲研究起見，將各種專賣制度之內容，分述之於下。

第一段　鹽之專賣制度

鹽之專賣財政部鹽務局負責辦理，三十一年五月二十六日由國府正式公佈戰時鹽專賣暫行條例五十五條，茲根據該條例將其內容概述之如左：

一、專賣之範圍　本條例所稱爲鹽者，係指鹽及鹽滷鹽礦並其他鹽化合物含有氯化鈉百分之二十五以上者而言。（第二條）鹽就其使用目的分爲下列四種：一、食鹽，二、漁鹽，三、工業用鹽，四、農業用鹽，前項食鹽包括製造醬類、醃臘物、及其他物品之用鹽在內。（第三條）鹽之品質，視其所含氯化鈉之百分比分爲下列三等：（一）一等鹽含有氯化鈉百分之九十以上，（二）二等鹽含有氯化鈉百分之八十五以上，（三）三等鹽含有氯化鈉百分之七十以上，前項一等鹽所含水分不得超過百分之五，二等鹽所含水分不得超過百分之八，三等鹽不得充作食鹽。（第四條）

二、鹽之產製　鹽非政府，或經政府之許可，不得採製，製鹽人非經政府之許可，不得停業，（第九、十條）製鹽人在許可年限內，經政府命令全部或局部停業者，得由政府酌給補償金。（第十一條）產鹽之區域及每年產鹽之數量，由政府依全部產銷狀況及生計上之必要核定之，（第十二條）數量核定後，再核定各區產量，斟酌各鹽場及各製鹽人之生產能力成本及運輸情形分別規定其應產額。（第十三條）

三、鹽之收購　製鹽人所製之鹽，應於限定期間內悉數繳存政府指定之倉坨，或其他經政府指定之地點；（第十六條）。製鹽人依照規定之數額所製之鹽，由鹽專賣機關收購之，前項收購之鹽，其品質由財政部規定之。（十七條）製鹽之人所製之鹽，應於存入倉坨時，由鹽專賣機關加以檢定，如其品質不合規定者，得令製鹽人改製或消毀之。（第十八條）鹽專賣機關在場向製鹽人收購之鹽價，稱爲場價，由財政部分別等級種類，參照標準成本酌加利潤核定之。（第十九條）

四、鹽之運銷　鹽之運輸由鹽專賣機關辦理，必要時招商代運，或委託運輸。（第二十條）產區內之近場地帶，得由合作社或小本商販自行零運，其管理規則由鹽專賣機關分區定之。（第二十一條）鹽之運輸，須黏有專賣憑證，並由政府發給單照，此項單照，不得與鹽相離。（第二十二條）鹽之國外輸入或對外輸出，須經政府許可。（第五條）。

鹽專賣機關，應於各集散處所設立鹽倉，就倉發售，但漁鹽工業用鹽及農業用鹽得由專賣機關於指定地點發售之。（第二十四條）專賣機關就倉發售之鹽價，稱爲倉價，由財政部分別等級種類，參照場價運費及其他必要費用加入專賣利益核定之，不再徵收任何稅捐。（第二十五條）。鹽之銷售，得由鹽專賣機關自辦，或由合作社或商人經政府之許可承銷。（第二十六條）。各縣市之批發鹽價及零售鹽價，由專賣機關視其實需成本酌加利潤核定之。（第二十八條）。食鹽之配銷，以按人口計算爲原則，必要時得由政府限定憑證，計口授鹽。（第二十九條）

五、罰則　凡未經政府許可而私製或自製者，未經政府許可而行專賣者，未經政府發給單照，或鹽與單照分離，或不符並無充分理由提出者，或由政府已限定憑證計口授鹽之地方私自移出者，均視爲私鹽。（第六條）。販運或售賣私鹽者，沒收其鹽及其自有供販運或售賣私鹽之用具，並處以照私鹽量按當地鹽價一倍至五倍之罰鍰。（第三十一條）。前條私鹽量在五百斤以上者，除以前條處分外，並依下列之規定處罰；（一）五百市斤以上者，處一年以下有期徒刑；（二）一千市斤以上者，處三年以下有期徒刑；（三）三千市斤以上者處六年以下有期徒刑。（第三十二條）。

製鹽人有前二條之行爲者，除以前二條處分外，並沒收其製鹽器具材料，及撤銷其製鹽許可證，製鹽人犯前條之罪而未遂者同之。（第三十三條）。製鹽人繳存倉坨之鹽，在未經給價以前，未經政府許可而讓與或抵押者，沒收其鹽，並處以全鹽量當地鹽價一倍至三倍之罰鍰。（第三十六條）

承辦運鹽之人盜賣所運之鹽，或在所運之鹽內攙入雜質或過量水分者，處以照盜賣鹽量或攙成鹽量，按盜賣

或攙入行爲發生地點鹽價一倍至二倍罰鍰，其地點不明者，按運程已經過地點之最高鹽價計算之，前項盜賣或攙入雜質行爲，除依前項處分外，並依刑法之規定分別處罰，第一項攙成之鹽，得由鹽專賣機關命令減價出售，但有礙衛生者不得充作食鹽，並得消毀之。（第四十三條）。經營銷鹽業務而在鹽內攙入雜質或過量水分者，撤銷許可證，並處以五百元以上，一千元以下之罰鍰，其攙入雜質行爲亦依刑法之規定處罰，其攙成之鹽得予以沒收。（第四十六條）

第二段　食糖專賣制

三十一年五月三日國府公佈之戰時食糖專賣暫行條例四十條，三十三年六月十一日又加以修正，玆分析其內容如下：

一、專賣之範圍　中央政府專賣之食糖如左：（一）白糖、（二）紅糖、赤糖、烏糖、黃糖、黑糖、（三）棕糖、（四）方糖、（五）塊糖、（六）冰糖、（七）其他糖類經財政部核定者。（第一條）。糖及其加工原料，暨其副產品，非經政府收購，或經其許可販賣者，不得販賣。（第三條）。又國外之輸入亦須經政府許可。（第二條）

二、生產原料之管理　製糖之甘蔗、甜菜、及其他可供製糖原料之種戶，應於始業前一個月。將左列各事項向專賣局或其委託之機關團體申請免費登記，其變更或廢止種植時亦同。（一）姓名住址、（二）品種、（三）種植地之面積及坐落、（四）輪種或連種、（五）成熟期、（六）產量之估計、（七）生產費之估計，專賣局對於申請之面積產量及品種，應加核定，其有妨及主要民食之生產，或產糖原料有過剩之情形時，得限制之。（第八及第九條）

製糖之甘蔗，甜菜及其他可供製糖原料之單位價格，由專賣局徵取該區域產製同業公會之意見，按照品種分別核定標準，並公告之，經申請登記核定之原料，政府有保證其按價出售之義務，但不合製糖標準者，不在此限。（第十條十一條）

三、成品製造之管理　製糖廠商應於開業前，將左列各項申請專賣局核准登記，其變更時亦同：（一）名稱及代表人姓名住址，（二）資本額，（三）製造方法及設備（四）每年所製成品種類及數量，（五）每年開工期間及停工期間，（六）其他事項經專賣局指定者，各項登記於歇業或解散時應申請撤銷之。（第十四條）。製糖廠商有依專賣局核定之價格，承購製糖原料之義務。（第十五條）

製糖廠商應將左列各項目記載於營業賬簿：（一）原料之種類、數量，及購進處所，日期、及價格，（二）使用原料之種類及數量，（三）成品存儲處所，（四）其他事項經專賣局指定必須記載者。（第十六條）。專賣局對於製糖之過程及結果，暨製糖廠商之倉儲與其賬簿單據，得隨時施行必要之檢查。（第十七條）。製糖廠商應將所製成品種類及數量，按期報由該區同業公會轉報專賣機關登記。（第十八條）。其已登記之成品，不得攙混雜質或溶解。（第十九條）

四、成品儲存之管理　專賣之糖，應於製造完成後十日內，悉數繳存專賣局在該區所設之公棧，或其所指定之商棧。製糖廠商自設有儲糖倉棧，或其他儲糖設備者，經呈專賣局認為便於管理，且合於前條規定條件時，亦得許其自為存儲，但其倉棧得由專賣局管理。（第二十二條二十四條）

專賣局所設之公棧，或其所指定之商棧，於糖類入棧時，應發給棧單與交貨人，糖類管理規則另定之，專賣糖類之公棧，非黏有專賣憑證，及專賣局所發之准運單，不得為之。（第二十五及二十六條）

五、收購　專賣之糖由專賣局依照財政部核定之價格收購之。前項收購價格，由專賣局於該管區域內組織評價委員會，按照產製成本及合法利益為標準，並由財政部參酌實際情形，核定公告之，其變更時亦同。評價委員會應由該區糖業公會參加，其組織規程，由財政部定之。（第二十七條）。專賣局對於製糖廠商，得指定日期及場所，令其交付成品，其交付之成品，如品質低劣，包裝定量不合規定時，專賣局得令其更為適當處理後收購之。（第二十八及二十九條）

國外輸入之專賣糖類，應向專賣局請領特許憑證，於進口後，報由專賣局，依本章規定收購之，前項規定，

於未施行專賣區域移入之糖類準用之。（第三十條）

六、銷售　專賣之糖，其銷售商應經專賣局核准登記，給與憑照。關於糖之批發價格，由專賣局，按照各區收購成本，及國家專賣利潤為計算標準，分別擬定，呈請財政部核定公告之，其零售價格，由於該區糖業公會擬訂，報請專賣局核定公告，並轉報財政部備案。（第三十一條三十二條及三十三條）。專賣局對於銷售商之營業狀況，及其存貨賬冊單據，得隨時施行必要之檢查（三十四條）。

七、罰則　違反第二條及第三十條之規定，而轉入或移入糖類者，處以轉入或移入之數額相等價值一倍至二倍之罰鍰，並沒收其糖類。違反第八條之規定（原料之種斤亦登記）怠於登記者，處以二百元以下之罰鍰、違反十四條之規定（製糖廠商開辦前之登記）不為申請者，處以五百元以下之罰鍰。製糖商違反第十六條及第十八條之規定不為記載或報告者，及為不正當之記載或報告者，處以三百元以下之罰鍰。其涉及偽製或變造者，依刑法處斷。（以上由第三十五條至第三十八條）。違反第十九條第二十條之規定，摻混雜質溶解，或改變包裝及其定量者，處以二百元以下之罰鍰，其摻雜之糖沒收之。（第三十九條）。違反第二十二條第二十四條各規定，私自存儲糖類者，除將貨件沒收外，並處以五百元以下之罰鍰，其情節重大者，並得予以停業處分。（第四十條）。製糖廠商所製糖類私自運銷者，除將運銷之糖沒收外，並處以一千元以下之罰鍰，其情節重大者並得予以停業處分，如不能沒收時，追繳其價額。（第四十二條）。

第三段　火柴專賣制

火柴專賣於三十一年五月一日先就川康黔三省實施，專賣機構係用公司組織，我政府於是年五月十三日始正式公佈戰時火柴專賣暫行條例計三十一條，又製訂施行細則四十一條，三十二年六月十一日將條例加以修正，茲參照以上法規，將我國火柴專賣制之內容概述之如左：

一、專賣之範圍　火柴專賣事業由財政部設置火柴專賣公司辦理之。火柴專賣公司應就火柴產銷狀況劃定業務區域，呈請財政部核定公告之。公司認為有輸入或移入火柴之必要時，經財政部核准後，得招商承辦（施細第

二第三第四條）。專賣之火柴，應一律黏貼專賣憑證（條例第三條）。

二、製造 火柴非經政府許可及專賣機構登記，不得製造。火柴製造之場所 產額及品質標準，由專賣機構規定，呈准財政部公告之。專賣機構對於火柴製造之過程及結果 暨火柴製造廠商之倉儲與其賬簿單據，專賣機構得隨時施行必要之檢查。火柴製造廠商應將製成品種類及數量按期報請專賣機關登記。 火柴製造廠之產量過少，品質低劣，或零星散漫不便管理者，政府得予以收買或限制（條例第六條至第十條）。

三、收購及運銷 凡經許可製造或輸入移入之火柴概由專賣機構收購之。專賣機構因儲納收購之火柴得設置公棧（條例第十三及十四條）。火柴之收購價格，應由專賣機構組織評價委員會，參酌國營廠或標準廠等品質火柴之實需成本，加以合法利潤分別擬訂，呈請財政部核定公告之。收購價格有變更時亦同。評價委員會之組織規程，由財政部定之。輸入或移入火柴之收購價格，不得超過國營或標準廠同等品質火柴之收購價格，不合標準之火柴，專賣機構得呈准財政部核減價格收購或銷毀之（條例第十五第十六條），火柴之包裝方法，每盒枝數，收購場所及日期，由專賣機構定之（第十七條）。

專賣機構之火柴，得按各地需要，自行配運，必要時得委託商人或運輸機關輸運（條例第十八條），火柴銷售商應經專賣機構核准登記，給予憑證。（條例第十九條）。專賣之火柴，其發售價格，由財政部按照收購成本及國家專賣利益爲標準，分別核定公告之（條例第二十條）。火柴銷售商，應依照財政部公告之價格銷售，不得增加。（條例第二十一條）。

四、罰則 違反第二條之規定，而爲輸入或移入者，處以所輸入或移入數量相等價值一倍至二倍之罰鍰，並沒收其火柴（條例第二十三條）。違反第三條之規定，除沒收貨物外，處以按照價額五倍以上十倍以下之罰鍰並撤銷登記。（第二十四條）違反第六條之規定私自製造火柴或不依指定場所製造者，處以五千元以下之罰鍰，並沒收其原料及製造器具，其已經私運出廠之貨品得追繳其價額。製造商私自運銷，除沒收其所運銷之火柴外，並處以一千元以下之罰鍰，其情節重大者，並得予以停業處分（條例第二十四條）。違反第十九條之規定，未經

核准登記，私自發售火柴者，除沒收外，並處二千元以下之罰鍰（第二十七條）。

第四段　菸類專賣制

財政部於三十一年五月一日在渝成立菸類專賣局，於五月十三日國府乃正式公佈戰時菸類專賣暫行條例四十一條，三十二年六月十一日又加以修正，茲依據該條例，概述其內容如下：

一、專賣之範圍　中央政府專賣之菸類如下：（一）紙菸類、（二）雪茄類、（三）薰菸類　（四）其他用機製或仿製捲菸類，捲菸用紙並專賣之（第一條）。專賣之菸類，非經政府之許可，不得由外國輸入，並不得由未施行專賣之區域移入。（第二條）。未貼憑證專賣之菸類，不得持有，使用，消費，移轉，或為其他處分，但在專賣局收購以前，產製者之持有不在此限。（第五條）

二　產製　國內種植薰菸葉區域，由專賣局依照各省土質氣候及菸葉需要情形指定之，其出產量較少，品質較低，或零星散漫之產區，專賣局認為不適當者，得予限制。（第八條）。在指定區域種植薰菸葉者，應將品種、面積、地點等項，報請專賣局核准免費登記。（第十條）。專賣局對於登記之面積地點有妨及主要民食之生產，或薰菸葉有生產過剩之情形時，得限制之。（第十一條）

專賣菸類，除由國家設廠製造外，凡商人設廠製造者，應報請專賣局免費登記。前項廠商所製菸類，應將商標名稱包裝情形，製造成本，及每年需用原料與製造數量等項，報請專賣局核准免費登記（第十三條）製菸廠商應將其所製成品種類及數量，按期報請專賣局登記，對於成品之包裝及其定量應受專賣局指示，非經許可，不得變更。（第十五條）。專賣局對於製造技術低劣出品等級過差之製菸廠商，得撤消其登記，裁併或整理之。（第十六條）

三、收購　在指定區域所產之薰菸葉，由專賣局在產菸適中地點設置市場，分級規定價格收購之。（第十七條）。製菸廠商應將所製菸類，全部繳由專賣局收購，但品質不合規定標準者，得令更為適當處理後收購之。（第十八條）。專賣局收購菸類，應組織評價委員會，參酌產製成本及品質，加以合法利潤擬定收購價格，呈請

財政部核定公告之。（第十九條）

捲菸用紙，除由國家設廠或向國外採購外，其他製造購運貯存，應照專賣核准，並呈報財政部。（第二十一條）。國外產製之菸類，除由國家自行購入外，凡商人由國外輸入，應向財政部請領特許憑證；並於進口時，報請專賣局就海關核價收購之。前項規定於未施行專賣區域移入之菸類準用之。（第二十二條）

四、運銷　專賣局購入之薰菸葉及其製成之菸類，按各地需要，自行配運，必要時得委託商人或運輸機關運輸。（第二十三條）。專賣局為收購運銷菸類，得於產銷集中及運輸扼要地點設置公棧，或指定商棧辦理。（第二十四條）。專賣菸類應於包面上實貼專賣憑證，其出運時，並發准運照。（第二十五條）

菸類銷售商，應經專賣局核准登記，給與憑照（第二十六條）。專賣菸類之批發價格，由專賣局按照各區成本，及國家專賣利益為計算標準，分別擬訂，呈請財政部核定公告之（第二十七條）。銷售商經銷各類菸類，應照專賣局核定價格出售，菸類零售價格，由當地菸類同業公會擬訂，報請專賣局核定公告之（第二十八條）。

五、罰則　違反第二條及第二十二條之規定，而為輸入或移入者，處以所輸入或移入之數量相等價值一倍至二倍之罰鍰，並沒收其菸類（第三十條）。違反第十條、第十三條、第十五條，或第二十六條之規定，怠於登記或不經許可者，處以五百元以下之罰鍰（第三十二條）。違反第十八條之規定，私自貯存菸類者，除將貨件沒收外，並處以五百元以下之罰鍰，其情節重大者，並得予以停業之處分（第三十三條）。製菸廠商所製菸類，私自運銷者，除將運銷之菸沒收外，並處以一千元以下之罰鍰其情節重大者，並得予以停業之處分。（第三十四條）。違反第二十八條之規定，私抬售價者，處以三千元以下之罰鍰，並得予以停業之處分（第三十六條）。

第三項　日本專賣制度

日本專賣制，萌芽於幕府時代之藩營專賣制，然其現行之專賣制，乃中日日俄戰爭之產物。中日甲午戰爭，日本軍費支出浩大，遂於明治二十九年實施菸草專賣法，三十二年修正一次，三十四年又修正一次，三十七年又將菸草製造與販賣均歸國營，遂成現制。及日俄戰爭，為籌戰費起見，乃於明治三十八年實行鹽專賣。至於樟腦

專賣，乃在日本併吞台灣後，明治三十二年施行，三十六年又公佈統一樟腦專賣法。今將日本以上三種專賣制度分述之如下：

一、菸草專賣制

（一）菸草之耕種　凡菸草之耕種須經政府許可，耕種時政府指定區域，且每年規定其應行耕種之菸草種類及耕種畝別，乃至收購價格，均預行公布。（以上見日本菸草專賣法第三條，第五條，第六條）。凡菸草種戶，均須將每年耕種之菸草苗床位置與面積，耕種之位置與畝別，菸草種類株數，乾燥場，以及藏置場等，呈報政府，申請許可證（第七條）。菸草種戶如自行減少耕種畝數，或廢止耕種時，政府得準照其所減少，及廢止畝數應行生產菸草數量，使其繳納相當價格之金額。（第十八條）

（二）菸草之收購　種戶所收穫之菸葉，統歸政府收購（第四條）。政府為達到完全收購目的起見，在收穫之前，應查勘其應行收穫之量（第十一條）。種戶如缺乏正當理由，繳納不能如查定數量而有缺短時，政府令其繳納其所缺短額三倍以下之金額（第十七條）。

種戶於收穫菸草乾燥調整之後，依照政府規定日期向政府繳納（第十五條）。此時政府派鑑定人，分級評價，按級支付收購金額。（第十六條）

（三）菸草之製造　菸草之製造，專屬於政府（第一條）。政府為取締起見，關於菸草製造專用之器具與捲紙，非經政府許可，不得製造販賣及藏置（第三十六條）。

（四）菸草之販賣　菸草由政府及政府指定人發賣（第二十二條）。此項販賣商號為政府之補助機關，凡申請販賣之商號須先調查其資產信用，有無牴觸法令之行為等後，始行許可，有效期間為五年。販賣之價格均須遵照政府規定（第二十三條）。

二、食鹽專賣制

（一）鹽之製造　鹽及鹹水非經政府許可，不得製造。（日本鹽專賣法第四條）。政府得限製鹽之區域，及

製造期間，以及產額。（第六條）。鹽業製造者，須將製鹽方法，採鹽地名，製場，及一年之生產估計數量，向政府申請許可，其變更時亦同（第九條）。

（二）鹽之收購　製鹽者所製之鹽，由政府收購之，但在命令所定限制以內之鹽，提作製造者自用，及由政府所發賣之鹽，而再行製造者，則不在此限（第七條）。政府於製造者繳納鹽時派鑑定人鑑定其品質，照預行公布之分級價格，分別給價（第十五條）。

（三）鹽之販賣　鹽由政府及政府指定之販賣人販賣（第十七條）。販賣價格由大藏省公佈，分為普通定價，與特別定價兩種：普通定價為政府售與批發商之價格，此項價格，係照收購成本，再加運費及所規定之一定營利率（第十八條）。特別定價，為非批發商，而直接一次購買六千公斤以上者，依照普通批發定價增加百分之五；或具有特別用途者，如化學藥品，人造色素，皂鹼製造肥料等用途，得照成本出售。

三、樟腦專賣制

（一）樟腦之製造　凡樟腦之製造，須經政府許可。欲製造樟腦或樟腦油者，須將製造廠灶數，一年之預定產額，及預定著手製造之時期列具，向政府請求其許可（日本樟腦樟腦油專賣法第六條）。

（二）樟腦之收購　樟腦樟腦油之製造者，須將所製之全部貨品繳納政府，其繳納之日期及地點，由政府指定之（第二條）。政府對所收納之樟腦，樟腦油應付之價格，須預先決定公布之（第三條）。

（三）樟腦之販賣　販賣完全歸政府發售，非經政府之發售之粗製樟腦樟腦油，不得所有、所持、押借、消費、以及輸出等（第四條）（本節參考蕭學海譯日本專賣法規）。

第四項　其他各國專賣制度

茲將德、法、意等國之專賣制度，略述之如左：

德國於一九一八年施行白蘭地酒專賣，德國之釀酒業，有國營與私營之別，國家每年規定產額，凡私人所釀之酒，均須賣於國家。關於收購之價格，則先定一基價，然後按此基價增減之。此基價係隨時按照中等農業蕃薯釀

酒業，（五萬立脫產量）平均每百立脫白蘭地酒之生產費而定。其釀酒業之產量，每年超過六萬立脫者，則從基價減去百分之一至百分之七，其規模較小者，則基價外再加百分之五至百分之十五，最小者可加至百分之三十，以為收購價格。至於專賣價格，則於收購價格及行政費外，再加每百立脫之最低的利潤率而定。

法國之專賣，主要者有菸草專賣與火柴專賣。菸草專賣始於一六七四年，種菸須受國家之監督，製造與運銷，均歸國家。全國有製菸廠二十所，火柴專賣始於一八七二年，採特許制，特許若干大公司製造，而由政府批發銷售。火柴之輸入，亦須經專賣機關辦理。

意大利之專賣，有菸草、食鹽，及火柴等。菸草專賣始於一八六二年，除種菸受國家之監督外，餘則皆由國家辦理。食鹽專賣於一八六五年始施行，採全部專賣制，一切製產運銷皆由國家經營。惟西西里等數小島，尙有私人鹽場，且可自由販賣。火柴專賣於一九一六年施行，凡火柴製造廠製造之火柴均須賣與國家，賣價由財政部規定。

奧國之專賣，主要者有食鹽與菸草。食鹽專賣始於一八三五年，為全部專賣制，鹽之製造及批發皆由國家經營。菸草專賣原為委託性質，自一七八四年收歸國有。菸草之種植，由國家監督，而菸葉則國家收購後加以製造，國家有製煙廠，另外設有推銷所及零售處。

匈牙利之專賣，主要者為食鹽，凡產製運銷皆由國家經營。凡國家所製之鹽先定一基價，在此基價之上，再加運費及利潤等，即為各地零售價格。

瑞典之專賣，主要者為菸草。菸之製造及批發，由菸草專賣公司辦理。零售商須經政府核准。至於菸之種植亦受國家監督。

其餘蘇聯則有酒、鹽、棉花、白金、骨牌等專賣。荷蘭有火藥等專賣，西班牙有菸草，火柴及礦物性油等專賣。葡萄牙有菸草及火柴等專賣。土耳其有鹽、菸草、火柴、糖、石油、酒精等專賣。瑞士有鹽酒火藥等專賣。挪威有菸草，酒精等專賣。祕魯有酒精、火柴、菸草、鹽、糖、鴉片、燐等專賣。暹羅有鴉片、鴉片烟膏，及麻

醉樂品等專賣，其辦法內容以材料缺乏，茲不詳述。

（本章參考朱偰著歐洲各國專賣制度之比較載財政評論第五卷第五期）。

第三節　流通稅系統

第一款　概說

流通稅一詞係德國財政學者斯泰因 Stein 所創，最初所指者不過印花稅而已，後來學者將其意義推廣，包括財產權之移轉，與財產價值之移轉所課之稅，即將印花稅、登記稅、銀行券發行稅等均包括在內。

流通稅理論之根據自來有四說：即利益報償說，特殊利得課稅說，臨時收入課稅說，平均收入課稅說是也。茲將此四說解釋之如下：

（一）利益報償說，係根據交換說而來，貨物之交易而致流通者，乃國家保護之結果，個人因交易而得利益，故對於國家不能不加以報償，納流通稅者，即個人對國家之報償也。此說與利益說相同，如依此說，則流通稅與規費即無區別矣。

（二）特殊利得課稅說，以各人個別的交易行為為稅源，依其所得之利得而課之稅也。斯泰因主張之。彼謂流通稅與營業稅相對照營業稅課於營業全體收益，而流通稅則課於其營業為個別之交易而生出之特殊利得。

（三）臨時收入課稅說，流通稅之稅源為臨時收入，佛力德伯哥（Friedberg）主張之　彼以為所得稅與收益稅課每年反復有規則而生之收入，而流通稅則課於臨時收入。臨時收入可分為三種：（1）由自己生產行為而得者，（2）依自己生產行為偶然而得者，（3）依財產之移轉，以致財產價值增加而得者。流通稅即根於此三種臨時收入而徵課。

（四）平均收入課稅說，流通稅稅源在於平均假定之收入上，倡之者為華格納（Wagner）。此說由斯泰因之說而來。斯泰因氏謂流通稅補捉依流通而生之特殊所得，故流通稅可以補所得稅及收益稅之缺陷。然華格納氏主張非依個別之流通交易而生之特別利得課稅　乃在普通場合，依流通交易而生之平均假定之收入。

以上諸說之誤點，卽在於爲流通稅而求得一特別之稅源一點。夫經濟流通界於生產與消費之中間現象，依之而推定其必有所得，今生產爲營利行爲，流通交易亦以取得所得爲目的，既有所得，卽當課稅。

流通稅之客體，卽經濟流通，經濟流通而生財產轉移行爲，故流通稅爲一種行爲稅。

第二款　登記稅

一、登記稅之意義

登記稅爲財產買賣，登記其結果於官簿所課之稅。財產登記後，在法律上有取得所有權之效力，他人不得侵犯。登記稅與手續稅不同，前者多按從價徵稅，後者每件登記徵收一定費用，雖間有手續費亦有按從價徵收者。但不過高，過高則卽成稅矣。登記稅可分爲不動產登記稅，船舶登記稅，商業登記，職業資格登記，著作權登記，漁業權登記等。

二、我國登記稅

我國不動產之登記稅，則稱爲契稅　此稅由來已古，東晉時卽有之。宋開寶二年，典賣田宅者必輸印契稅。前清宗制置買田房，價銀每兩納稅三分，惟各省多未遵行。民三頒布契稅條例，契稅定爲賣九典六。民十六國府成立，以契稅劃歸地方。二十三年全國財政會議決議，契稅正稅以賣六典三爲限。二十九年國府又新訂契稅暫行條例，稅率定爲賣五典三。三十一年又重加修正，規定在未依土地法舉辦土地稅區域，凡不動產之典賣，交換，贈與，及外人租地，其承受人均應領用官印契紙完納契稅。賣契稅爲契價百分之十；典契稅爲契價百分之六；交換契稅爲契價百分之四，贈與契稅爲契價百分之十。領用官印契紙，每張納國幣二元。

第三款　印花稅

一、印花稅之意義及征課方法

印花稅之意義，有廣義與狹義二種解釋。按廣義言之，凡以貼印花爲完稅程序者皆屬之。狹義言之，凡對於財產權之創設，移轉，變更之文書憑證貼印花課稅者皆屬之。此處所指者，乃狹義之印花稅。此稅於一六二四年

創始於荷蘭，其後各國仿效之。

印花稅可分為：（1）課於公司組織之稅，（2）課於股票債票等轉移之稅，（3）課於土地及財產轉移之稅，（4）課於支票匯票及收據之稅。其征課方法有：（一）定額課稅法，即凡課稅物件不論其價值如何，每件課一定之數；（二）分類課稅法，即依課稅物件之價值，分為數類，每類課一定之稅率；（三）分級課稅法，即依課稅物件價值之大小而差別其稅率，通常有比例與累進二種。普通關於財產憑證多用分級課稅法，人事憑證多用一二兩法。

二、我國印花稅

我國之印花稅，始於前清光緒二十二年，當時以賠款關係，御史陳璧奏請施行。三十三年度支部頒布印花稅則十五條，但未施行。民國元年北京財政部訂印花稅法，二年三月京師首先試辦，各省次第舉行。民十六年國民政府重訂印花稅暫行條例，二十三年又公布印花稅法，二十五年二十六年均有修正，三十二年四月又加修正。課稅範圍加大，共計發貨票，銀錢貨物收據等三十九項，茲將其稅率錄下：

1 貼發貨票	每件貨價滿十元以上者一角滿五十元以上者貼二角，每百元貼四角，一千元貼四元餘類推。
2 銀錢貨物收據	同上
3 賬單	同上
4 支取或匯兌銀錢之單據簿摺	每件貼一元簿摺每件每年四元
5 支取貨物之單據簿摺	同上
6 預定買賣貨物之單據合同	同上
7 經理買賣有價證券生金銀或物品所用之單據	同上
8 寄存單據	每件一元

9	儲蓄單據	每件五角
10	租賃單據契約	每件一元簿摺收租金每件四元
11	延聘契約	每件二元
12	申請書結據	每件一元
13	轉運公司或行棧提單	每件二元
14	輪船提單	國內運輸者每張二元，出國境者每張四元
15	營業所得之摺簿	每本每年四元
16	保險單	人壽每千元貼四角財產保險每千元貼二角
17	承包單據	每件承包金額每百元貼二角
18	承頂單據	每件承頂價目每百元貼二角
19	股票	每百元貼四角
20	合資營業之字據	每百元貼四角
21	借貸或抵押單據	每百元貼二角
22	債券	每百元二角
23	授產或拆產單據	每百元二角
24	典賣財產契據	每百元貼四角
25	比賽票	每百元貼一角
26	娛樂票	每百元貼一角
27	婚姻證書	每件貼二元
28	購銷證照	每件二元

29 委託書據	每件二元
30 保單	每張二元
31 證明身份或資格之證照	每張五元但司機人員配樂生護士等每張二元
32 學生畢業証書	專科以上學校每張一元中學校五角
33 旅行護照	出國者每張五元，僑工一元，國內旅行護照一元
34 運輸護照	每張貼四元
35 營業各項許可證	專利或採礦執照及公司組織之營業許可證及住商登記證每張貼十元，其他營業執照及行商登記證每張貼五元，按季一換者每張貼五角
36 槍枝執照	狩獵槍每照貼五元，自衛槍五角
37 承領或承租官產執照	承領執照每照貼五元承租貼二元
38 船舶主要證書	船舶國籍證書輪船執照每張貼五元，航船快船執照二元
39 兵役證書	免役緩役證明書每件貼四元

第四款　銀行兌換券發行稅

銀行發鈔之權，須經政府許可，而課之以稅。蓋銀行藉發鈔可利用社會資金而獲無限之利益，故須課稅。

我國於民國二十　公布銀行兌換券發行稅法，二十一　加以修正。凡國民政府特許發行兌換券之銀行，皆須納稅，銀行發鈔須十成準備，其中現金六成，保證準備四成，以保證準備數額為標準，課百分之十二點五，於會計年度終了時繳納之。

第五款　噸稅

凡往來於通商口岸之中外國船隻，按噸數所課之稅為噸稅，我國名之為船鈔。民國二十二年之規定，船隻註冊噸數過一百五十噸者，每噸納國幣六角五分，在一百五十噸以下者，每噸納一角五分，由海關代征，以四個月

爲有效期間。惟各國軍艦，領港船，公務船，遊艇則照例免稅。至來往通商口岸之夾板，火輪，商船，與拖船，駁船，挖泥船與下列情形之一者，亦予免稅：（1）因進口修理或添煤者，（2）係商人自用僅運帶行李食物書信及例不納稅之物者；（3）進口祇起下銀錢行李及上下客人不滿二十人，並在四十八小時內復出口者；（4）舊船進口拆賣者。

第四編　公債論

第一章　公債之意義及性質

公債者，即政府根據國家信用，向人民或其他國家舉借，而允許將來計息償還之一種進款也。政府執行職務，每年必有支出，但遇非常事變，以致支出驟增，或因國家經濟之變動，使收入不敷，此時多藉發行公債之方法以抵補之，故多數學者稱公債論，亦名之爲收支適合論。

政府借債能力決定之因素與私人同，蓋視其品格能力及資財三者之如何而定。所謂品格者，即人民信任政府能否忠實償還其所借之債務之義，所謂能力者，即政府能否善用其所借之款而不致浪費之義。所謂資財，即指國民之財富及納稅之能力而言。茲將此三者分論之如次：

第一品格，在實際應用上，此中包括下列諸問題：即借者是否誠實？彼是否努力設法履行其契約，或施詭計而避免償還？假設償還困難時，其行動若何？夫判斷政府之是否誠實，至爲困難，但其以往事跡，足資鑑鏡。借款於政府者，如政府不還，則毫無辦法，以其不能強使之還，又不能訴諸法庭也。唯有視政府過去情形而定其品格如何，如政府不能履行其契約，則人民對之即生懷疑，而影響其將來之借債。

第二能力，政府利用其債款是否正當，非實驗則不知曉，欲判斷之，須先攷察其借款之目的，次研究其借款之環境，如是方能斷定其能力如何。政府所借之款，可用之於浪費或不生產之用途，其結果可使國家資本減少，以致阻礙經濟之發展，苟用之於生產，如開礦築路等，可助經濟發展，歷來學者對此問題意見可分爲二派，一派爲反對借債者，謂借債可引起浪費，誘致戰爭，不利於一國之經濟，倡此說者有亞丹斯密，李嘉圖，塞氏及格蘭斯頓。第二派爲贊成借債者，謂借債有利，此派認爲國家爲社會中無形資本之一部，對於其職務之任何支出，皆屬投資之性質，主是說者爲德國學者笛荻爾(Dietzel)等。二派之主張皆係一偏，借債之有利與否，要視其用途

如何耳。

次研究借款之環境，即在何種情形下，政府可用借款方式？在何種情形下，可用租稅方式之問題也。當一國人民負稅甚重不能再增加稅率之時。可用借款方式。如一國有緊急事件，發生非常支出之時，則可用借債方式，而不能用課稅方式，以後者太慢不能應急需之故。經常之不足，不能用借債方式彌補，以此種不足，已失去其臨時緊急之性質，必須用經常收入彌補之，故以課稅為宜。但長期戰爭，借債有時不易，可輔之以課稅辦法。一國公有營業之投資，其所得之利息足以支付其債息者，則可用借債方式。公路之修築，教育之興辦，衛生之設置，慈善事業之辦理，所需之款項，是否可用舉債方法籌措，此問題尚無一定之答案。欲解決此問題，須先區別經常支出與資本支出。此區別固甚難定，但可用人為方法定一期間，如一切設備在此有定期間內之開支，則為經常支出，此種支出不能用舉債方式抵補之。關於資本支出，如鐵路之修築，學校之建立，醫院之設立等，其完成時間非短期所可竣者，可用舉債方式抵補之，同時用課稅方法以償還其本利，蓋在此情形下，不能一時行高度的課稅，以此法足以減少社會資本，阻礙工商業之發展；然此以借債方式抵補支出之辦法亦不能常用，以常用足以消失社會上之公債之銷售量，如將來有緊急事件發生，而無法再行舉債也。

第三資財，公共團體與私人同，須有付償債務本息之資財。此種資財之有無，通常以其開銷經常支出後所餘之收入額多少而定。此種剩餘又以其稅源及人民願負租稅之程度而定。故政府償債能力之決定，一為經濟的，二為心理的。

第一次世界大戰後，各國常用征課資本捐以償債之辦法，但此法可一次為之，作為永久公共信用之基礎，則不可能。如一用而再用，則國家對內信用即生不利之影響矣。

償債能力以中央政府與地方政府而不同，後者課稅受憲法之限制，不能自由，故其償債能力亦有限。而中央政府課稅權之行使，除非人民有意之反抗，不受限制，如以償債而課稅，遭受人民之反對時，則政府可採用減低幣值，使償還容易，但此法等於消滅債務之一部，在經濟不景氣之時期或常見之，然在平時以政府信用攸關，決

不能出此一法。

第二章　公債之發達

古代國家，其信用制度不發達，資本亦不如近世之重要，故公債亦無足稱。至中世紀，則借債之事常常發生，其初君主借私債，換言之，即立於私經濟之基礎上而借債。迨都市國家成立，共和政治實行，則募債之必要生焉。然其募債仍立於私經濟之基礎上。

私經濟基礎上所募之公債，利息高，期限短，而有担保，此其特徵。而此特徵中最顯著者，則爲担保，最初借主以寶石及其他貴重品担保，甚至王冠及宗教用具爲担保，更進以人質及自己之自由權爲担保。又以教會寺院等寄贈之土地而借錢。以後以國家收入：私經濟收入，特權收入，以至租稅收入爲担保。

關於起債之形式，亦隨有變遷，君主的私債時代，債權者多爲與君主接近之人，採個人借貸形式，及租稅担保時代，則債權者爲一般民衆。其中年金制度亦爲國家借債形式之一種，此制源於義大利，蓋中古時代基督教禁貸借付利息，國家借債不得不以年金之方法行之，年金以國家收入爲担保，有定期年金與終身年金之別。

最近世促公債之發達者有二大原動力：一，即政治之進步，二，即信用制度與金融市場之發達是也。政治進步指憲政普及而言，公債之募集須得議會之通過，於是公債在政治上有一種保障。加以立憲國家，公債之管理及償還之計劃均有一定辦法，國家與債權者之關係明確，而購買公債者自多，同時金融機關林立，信用交易發達，而此等金融機關即爲募債之媒介機關，故起債較易。

如是一方面有政治上保障債權者之權利，他方面金融機關發達，集資較易；於是公債不一定有担保之必要矣。此時之公債，期限長，而利息低，是其特徵，而其基礎則立公經濟上，非如往昔之立於私經濟上也。

第三章　公債之種類

第一節　公債之分類

公債分類之標準不一，茲分述之如次。

（1）按公債資金之來源爲標準，可分爲內國公債與外國公債二種。前者資金出之本國，後者則出之外國。

（2）按担保有無而分，則可分爲有担保公債與無担保公債二種，普通外債均有担保，而內債在工商業發展之國多無担保。

（3）按發行之方法，可分爲自由公債與強制公債。前者政府按一般商業方法發行，由人民自由購買；後者則由政府強制向人民攤派。二者以自由公債爲佳，因其可吸收社會上之餘資，無礙產業之發展。因之強制公債在國家財政非常困難時始行之。

（4）按公債之用於生產與否爲標準，可分爲生產公債與不生產公債，前者如建設公債，後者爲戰時所發之公債是。生產公債可以生產之收益付償利息，且有益國民經濟之發展。不生產公債多在非常時期行之。

（5）按公債付息與否爲標準，可分爲有利公債與無利公債，事實上公債皆付利息，無利者僅德國於一九二二年發行一次強制公債，停付利息三年，以後仍付利息。

（6）按起債之形式分之，可分爲記名公債與不記名公債二種。前者應募者所認購之公債登記於政府帳簿上，其公債出售，即變更其帳薄；後者如普通有價證券，不記名，可隨時轉移。

（7）按償還期限之長短爲標準，可分爲長期公債與短期公債。通常短期公債不過五年，長期公債則三十年或五十年不等。除此以時間爲標準之區別外，又有以發行之目的計算其長短者，如在預算年度內彌補收入不足而發行之公債，則爲短期，而長期則非是。又長期公債之利息期限等皆由法律規定，行政當局不得變更，而短期公債之利息與時期，在法律所規定之最高限度內，行政當局得自由伸縮。普通所稱之確定公債，即指長期公債，流動公債則指短期公債

第二節　短期公債與長期公債

短期公債又可分爲三種（1）暫時借款，國庫收入有旺月與淡月之別，在淡月入不敷出，則向銀行借款，或挪用某項基金，俟旺月時償還。（2）財政部證券，即財政部所發行之短期債券，其發行之理由有三：第一、國庫在某一時期收支不敷，爲謀收支平衡起見，發行短期債券，數月之內，即須償還，第二、爲應付臨時事變；第三、在金融吃緊之時，政府不能發行低利公債，故必發行短期債券，俟金融鬆通之時，再調換長期公債。普通財政部證券最長期一年，發行時有一原則，卽每年度所發行者，須在該年度內償淸。（3）國庫券，期限較財政部證券爲長，在財政部證券不能淸償時，則發行國庫券，有長至三年五年或十年者。

長期公債可分爲有期公債與無期公債二種。有期公債卽國家於一定期限內償還本金之謂，其中又可分爲下列三種：（1）普通有期公債，國家對於付本還息均有定期，而淸償之期限有二十年，五十年或六十年不等；（2）有獎公債，償還時 中籤者給以獎金，此法有獎勵人民僥倖心之弊；（3）年金公債，卽政府對於一種債務，於若干年內，逐年平均償還一定之款額也。其每年所償還之款額，包括本金與利息。此種年金公債又分爲定期年金與終身年金二種。前者爲在一定期限內，每年償還一定數額，後者爲在生存期內，每年償還一定之數額，至死亡時爲止。十七世紀義大利人唐典（Tontin）曾發明唐典式之終身年金，其法分債權人之年齡相若者爲若干組，政府每年以各組應得之金額分給於各該組內之生存者，其中有死亡者，卽以死亡者應得之金額分配於同組之生存者，故死亡愈遲者，得款愈多。查有期公債以時期較長，可使政府從容佈置，及施行復興計劃，或籌措償還計劃，然以時期太長，資本返還困難，人多不欲購買。

至於無期公債又稱爲永遠公債 Perpetual Debts），僅付利息，不還本金，英國之統一公債Consols，即此類也。永遠公債每年不必籌償基金，僅付少許利息，因此國家負担較輕。但法人阿利克斯（Allix）則反對此說，彼以爲正因其不還本，政府易於舉債，結果使債額增大。其次永遠公債能使政府利用時機實行調換，此國家負担之減輕，不僅由於利率之減低，而且由幣値之逐漸跌落與國富之增加而減輕也。

第三節 不兌換紙幣

政府當財政緊急之際，常發行不兌換紙幣，此種紙幣由財政方面觀之，即等於無償還期限及無利息之強制公債，法國學者阿利克斯（Allix）與謝慈（Jèze）二人均視不兌換紙幣為強制公債之一種，不無理由。各國在戰時多用此為籌款之方法，茲將此辦法之利害，略論之如次：

一、不兌換紙幣之利

（1）政府容易獲得巨額購買力，可應緊急財政之需要；

（2）無自由公債募集不足之虞；

（3）不付利息，免去國庫之負担；

（4）紙幣所有者可用之於一切支付，如納稅購物及償債等。

二、不兌換紙幣之弊

（1）不兌換紙幣發行較易，易於濫發，形成通貨膨脹，而使物價騰貴；

（2）紙幣價值下落，使國外匯兌陷於不安狀態，易引起投機，使對外貿易及國內產業蒙不利之影響；

（3）紙幣濫發，物價騰貴，使勞動者及其他依薪俸生活階級感受生活困難；

（4）物價騰貴，國家經費膨脹，以致預算不足，財政愈感困難。

總觀以上，則知不兌換紙幣之最大弊病在於濫發。如能謹慎使用，而不濫發，則在戰爭開始之際，通貨需要增加，金融吃緊，如發行適量之紙幣，可以防止金融之恐慌；同時戰事一起，動員費之需要甚急，發行紙幣亦可應急需，對於國家財政殊為便利。如走通貨膨脹一途，結果可使國家經濟破產，第一次世界大戰之德國，可資為例。

第四章　公債之利弊

公債之利弊，可由支出，普通經濟，及公債資金之來源三方面研究之，茲分述之如次：

一、由支出方面研究之，公債之利有四：

（1）用公債募集款項，則應募者多為有餘資者，故此種募集無礙產業之發展；

（2）募債如用自由認購方法，則不致擾民；

（3）公債雖有時加重未來人之負担，但戰爭亦關係未來人之生存，縱彼等有所負担，亦屬正當。

（4）公債收入迅速，能應緊急之支出，若國家基礎穩固，募外債亦非難事。

至於公債之弊點有五：

（1）公債能提高人民之消費量，蓋公債之募集多用引誘獎勵之法，故有錢者得增加利得之機會，易使消費增加；

（2）公債能提高物價，其原因有二：一、有公債者需要款項，則至銀行以公債抵押借款，銀行則唯有予以紙幣，於是社會上之通貨量增加，而物價騰貴；二、有公債者以每年獲有利息收入，易致消費品之增加，於是貨物之需要增加，而物價上漲。

（3）公債加重平民之負担，以公債之還本付利，均須由課稅而來，課稅於一般平民，而償還持有公債之富人之本息。

（4）公債易引起投機，公債種類多，而購買者必多，因之引起公債市場之投機，使人博得公債利息，而不從事生產。

（5）增加貧富階級惡劣之情感，內債發行愈多，則有資產者變為公債債權者，無產者變為納息人，兩方面利害衝突，情感自易惡劣。

二、由普通經濟方面研究公債之利弊如次：

（1）公債與生產之關係。國家以發行公債所募集之資金，可投之於生產事業，以免社會上游資之浪費，但如平時募債而不從事生產，則足以減少社會資本，有礙生產之發展。

（2）公債與分配之關係。公債發行之結果，將貧民之財富轉移於富人之手，以致分配不均，有時係轉移少壯者之財富於老年人之手，以致少壯者不能利用其財富，而老年人坐食消費，對於分配上亦有不良之影響。

（3）公債之利率與產業之關係。設發行公債時，社會上之游資多，則以通常利率發行之，於產業尚無任何害處，然如游資少，政府以高利率募集巨額之債款，則投資於產業不如買公債之有利，似此則必影響產業之發展無疑。

三、由公債資金來源方面研究公債之利弊如次：

（甲）外債於經濟上之影響，其利點有四：

（1）募集外債可以維持本國經濟組織。戰時軍需品之需用甚大，非平時工業所能適應，故各國於戰時多將平時工業改組，以應需要，如舉借外債，則可購買外國物資，可免驟然改組之損失。

（2）舉借外債多為巨額，時期甚長，負担可以分攤。

（3）可避免國內信用膨脹，因借外債多為信用借款，將外國生產之軍用品或消費品運至國內，即行利用或消費，故無信用膨脹之危險

（4）可避免經濟分配之惡化，因外債之償還，乃以本國金錢與外人，非如內債易發生分配不均之現象。

至於外債於經濟上不利之影響有三

（1）外債舉借容易，因而政費易浪費。

（2）軍需品由外國供給，則本國人不感經濟上之壓迫，故不能設法節約，且不努力生產。

（3）外債之舉借多有經濟上之担保，如外債無限膨脹　則本國經濟上必受外國債權者之壓迫。

（乙）內債於經濟上之影響

內債可吸收游資，以之用於生產事業，或作緊急消費之用　均無不利，蓋以游資存在，可使社會上之利率減低，擾亂經濟秩序　如用發債方法吸收之，可以穩定市場，但如於金融吃緊之際，募集內債，勢必用抬高利率之

出，結果足以減少工商業之流動資本，而阻礙產業之發展。

第五章　公債與租稅在戰時之比較

在平時國家財政之支出，向以租稅為來源，然特殊事業之經費可仰給於公債，因可恃某種事業之收入，以償還公債利息。至於戰時究竟以租稅或公債抵補戰費問題，學者意見不一；但一般學者所同者有二點，即（一）如果政府舉債以充戰費，同時應征新稅以支債息；（二）僅用租稅供給戰費，恐人民有不能負担之苦，故仍須仰給於募債。至於二者應佔多少，要視國民心理與國民之經濟狀況而定。茲將租稅與公債比較研究之如下：

（1）由負担一點觀之，有人謂租稅為現代人負担，公債則為後代人負担，然細查之，則不一定如此。假如政府在國外募債，則人民並不納現款於政府，此種負担確在後人身上。但內債與租稅無大差別。如政府之資源取自私人消費之節省，或額外勞動之所得，此種犧牲屬於現在，如此種資源取自新投資之限制，或原有設備之減少，則影響及於將來。簡言之，即政府所得之錢出於人民之所得，則影響現在；如出於資本，則影響將來。今行征稅或募債，若以資本付稅，則影響將來，如以所得購債，則影響現在。故一般學者謂租稅歸現代人負担，公債歸後代人負担，並非確論。

（2）租稅增加人民之痛苦較公債為重，此中理由有二：（一）租稅由納稅人繳納後而不歸還，公債持有者，將來不但取回本金，且有利息，故前者覺重，後者覺輕。（二）公債可使負担費用減輕，例如商人現在借款能獲得較大之收入，於支付本利外，尚有若干贏餘。信用能使彼等以同樣之價格購入較佳之貨物，或以較少之價格購入同量之貨物，所以能減少其主觀費用。國家信用亦然，蓋將來償債可以分期歸還，同時心理作用，對於將來評價較低，目前需要之感覺比將來之犧牲較強。

（3）公債可以減少社會資本，而租稅則否。因在募債之情形下，將來可得利息，故富有者均欲以餘資購買公債，雖其所得之利息係由政府課稅而來，但其所納之稅額未必即超過其所得利息之數。因此，彼等感覺公債之

負担較輕，故多不節約消費或努力工作，以應付政府之需求，以致社會之資本減少，而一國將來所得之增加，亦大受影響。反之，租稅之征課，可使納稅者節約消費或努力工作，以增加其所得。

（4）公債可使信用膨脹，物價上漲，而租稅則否　公債可向銀行抵押，因而增加社會信用，使物價上漲。加以戰時人民心理有朝不保夕之感，故皆欲多購貨物，有公債者得有利息，其消費力更大，此亦使物價上漲之原因。課稅使人民手中之餘資歸政府吸收之，故有抑止物價上漲之效。

（5）募集公債以籌戰費對於民間之騷擾少，在自由購債政策之下，有錢者可自由購債，無錢者可不購，而在租稅政策之下，有錢者固能納稅，而無錢者亦須設法納稅，或向人借款，或變賣物品，故有種種不便之感。

（6）以租稅爲籌款方法，則富人負担戰費之比例較平時爲大，如用公債爲籌款方法，則富人戰時負担雖較平時爲大，但較租稅方法爲輕。蓋在租稅方法課累進稅，其財產愈多，則負担愈重，而在公債方法下，富者購債雖多，而其所得之利息亦多，此利息中有一部分爲其自己所納之稅，但不一定其所納之稅，卽等於或超過於其所得之利息也。

由以上各點觀之，戰時籌款方法，以租稅爲佳，尤其於長期戰爭，則租稅實有公平，穩健，持久之三大優點，但征稅手續煩重，收入遲緩，人民目前感覺痛苦，不如公債之得款迅速，人民不感壓迫，然公債之募集，受國民收入之限制，且不易持久，故短期戰爭之籌款，以公債爲佳，而長期戰爭則宜側重租稅政策。

第六章　公債之發行

第一節　公債發行之條件

公債發行之條件如下

（1）須有大量活動資金　公債之募集，主要爲吸收社會上之剩餘資金，但當國貧民困之時，國民自給不暇，焉有餘資以應募公債？英美募債，動輒鉅萬。蓋由於工商業發達，資本過多，乏有利投資之地，債利低微，而募

集自易，故國民經濟之繁榮，爲公債發行之條件。

（2）須有組織完備之信用組織：信用組織完備，則金融網可滿佈於全國各地，吸收餘資，至較易易。

（3）人民對國家政策之信任：如人民對國家政策信任，則其認購公債方能踴躍，此關係平日財政之良否與國家財力之大小。

（4）須有充足而穩定之流通貨幣：貨幣爲價值之尺度，如幣值不穩定，則使信用發行動搖，結果必阻礙公債政策之進行，蓋此時人民多不欲購買公債，而遭幣值跌落之損失也。一九一九年至一九二三年德國之實例，可資證明。

第二節 公債發行之方法

公債發行之方法，可分爲公募法，承受法，交付法，出賣法，及應舉法五種：

（1）公募法，即政府向公衆募集公債。其中又可分直接與間接二法，直接法爲國庫或其代理機關，自任公債發行之責。間接法即將發行之事委託於銀行團，而規定一定之條件，由各銀行擔認一定之數額，轉向公衆募集。二法以後者爲優，以銀行各地均有分支機關，募集較易 但其缺點，銀行常向政府要求極苛之條件，以致國家損失太大。此弊可用競募法免除之，即任人民與銀行共同競募。總之，公募法可使公債推銷之於公衆，利益爲國民大衆所共享，有益於財富之分配。

（2）承受法，公債由銀行團承受全部，此法手續簡單，立可得巨額款項，但政府於銀行團訂承受條件時，須注意過苛之條件，以免國家損失。利益爲少數人所獨占，爲此法之最大缺點。

（3）交付法，政府支付經費時，對債人不付現金，而以公債交付之，如發公務員之薪俸時，以若干成公債充之。但此必係支付之數額甚大時方可，不然於公債之發行甚少作用也。

（4）出賣法，政府可以委託經紀人在證券交易所出賣公債，政府可以當時市場之需要，隨時按市價出賣一部，於是可避免一部分利息之負担；然交易所中，公債價格漲落不定，不但出賣與收購有蒙受雙重損失之危險，

且有擾亂金融及變動市場利率之弊病。

（5）薦舉法，蘇俄曾行之，於發行之前，各地設公債委員會，逐戶募集，應募者復須薦一人，承認一定數目，凡每月收入在七十盧布者，薦其應募二百二十盧布，每月收入在一百六十盧布者，則薦其應募五百盧布，舉薦數為每月收入之三倍，被舉薦者必須繳納。此法能於短期內銷售大量公債，而且使國民均有負担公債之機會。

第三節　公債勸募之策術

公債勸募之策術，有以下五法

（1）宣傳勸告法，上次歐戰時英國有戰時節約會之組織，其任務在於宣傳中產階級，薪俸階級，及勞動階級購買戰時節約券及公債。德國將購買公債者之姓名，披諸報端，以資鼓勵，或提倡前發放薪俸與應募者以便利。

（2）獎金中彩法，購買公債多者，政府給予以獎金，或利用人民好利與僥倖心理，用中彩之方法，獎勵其購買，但此方法雖有效，而足以造成社會上賭博之風氣，非萬不得已，不可用也。

（3）高利及折扣法，公債之利息常訂較普通市面利率為高，或將票面數額打若干折扣，以引誘有錢者之購取，此辦法在資金缺乏與政府債信不固之國家多行之，此法不但增加國庫之負担，而且足以阻礙產業之發展，同時在政治上言之，以高利募債，易啓中立國對本國財政發生懷疑，而減其援助之心。

（4）免稅法，即購買公債者，國家不課其公債應得利息之稅，藉此以引誘人民應募。英國於一九一七年所發行之公債，均予以免稅待遇，至一九二一年所發行者，即無此種待遇。德國戰時募債亦用此法。但此法足以加重社會上貧富不均之現象，因大多數公債購買者多為富人，若免稅，則償還公債本息之金錢，完全為無力購買公債之貧人負担，結果則富者愈富，而貧者愈貧矣。

（5）限制人民投資法，即限制人民往其他方面投資，使其購買公債，英國在戰時有各種限制法令，如禁止私人海外之投資，嚴格限制投資於英屬地，新營業之創設，非得財政部允准不能設立，限制人民消費，施行定量分配制度；凡此等限制，其目的即在使人民所有之資金，不能作他種用途，以使購買公債之意。

第四節　公債發行之價格與利率

公債發行之價格可分爲高價發行，平價發行，與低價發行三者，茲分述之如次：

（1）高價發行，卽發行價格高於票面價值之謂，其利率較市面之普通利率爲高，但將來償還時，仍按票面價值償還，是卽等於減低利息。此種辦法易引起購買者之懷疑，反不如明定較低之利息之爲愈，故事實上甚少有此辦法。

（2）平價發行，發行價格按票面價値，而利率亦與普通市面上之利率同。此法之實行，須有以下二條件：一、國家政府有良好信用，以維持票面價格，使投機者無所施其技，而人民亦樂於應募；二、須社會上之餘資多，因餘資少，而國家發行債額甚大，結果使金融市場需要增加，市面利息必高，此時欲維持平時市面利率發行決不可能。

（3）低價發行，發行價格低於票面價格。將來償還仍按票面價格償還之謂。採用此法之原因有三：一、政府不便增高利息，以免動搖政府信用；二、低價發行，購買者可得以特殊之利益，實等於抬高利息，故購買者必多；三、公債之利率與市面利率同，可以予購買者以比較之機會。然此法國家損失太大，且爲多籌巨款，應多發若干以折合所需之數

至於公債利息之決定，則視金融市場利率之高低以爲斷，蓋以高於市面利率，則足以吸收產業之資金，而阻礙產業之發展，如低於市面利率，則公債將無人購買，發行無從，付息辦法普通用息票方法，每年付息之次數，在原則上不能太多，亦不能太少，太多則手續麻煩，太少則易引起金融之變動。付息時期宜適合乎金融季節之變動，應在營業結算付息，以使增加籌碼，融通資金，且宜在納稅時期之前付息，以使人民有錢納稅。

第七章　公債之調換

第一節　公債調換之意義及方法

公債調換者，在公債未償淸之前，變更以前發行條件，如對本金利率償還期限等加以變更之謂也。調換之主目的，在減輕國庫負担，以適應市面利率之低落，其方法如左：

（1）減息增本法，卽發行新債減利息，調換舊有之公債，將減息部分之數額折合本金，新債本金較舊債增加，將此新債額交於持券人，此法利息數額雖減，而他方面本金數額則增，國庫之負担並未減輕，而調換之目的亦未達到，故今日國家無採用之者。

（2）減息增募法，此法卽發行新債調換舊債時，將新債利息減低，於是每年償債費用節省一部份，以此節省之部分加募新債，國家債務費並不增加，而得新資金之收入。然此法可於國家有募新債之必要時行之，不然徒增負担耳。

（3）增息增募法，此法卽國家發行新債調換舊債時，將新債利息抬高，用高息之新債調換低息之舊債，將兩項利息折合本金，折合本金之差額由債權人增繳之。於是國家募集之債額增加。此法之施行，須在金融市場利率高漲之時，因此時不用此法，則公債價格將低落於票面價格之下，有妨國家之信用。此法多在戰時行之，如英國於一九一四年所發行之軍事公債，卽此類也。

（4）減本調換法，國家對於債權者所持有之公債減少本金，而不變更其利息之付償額。此法結果等於以高利之新債調換低利之舊債，在市面利率有低落之傾向時行之，債權人貪高利之獲得，而國家亦得公債總額減少之利益。

（5）低利調換法，以低利之新債調換高利之舊債，此法於市面利率低落時行之，在國家可獲負担減輕之利益，在債權人方面以一般市場利率低落，債權人如以資本投於他處，亦只能獲得同等之利率，故其對低利調換並無若何損失。此法爲今日各國所通行者，總其利有三：（一）足以增進國家之信用，使國家財政更臻穩固，蓋以利率低落爲資金充裕之表示，亦卽證明國家財政之順利也。（二）減輕國庫負担，間接卽減輕人民之負担。（三）可使金融市場安定，因市面資金充裕，如此時政府不行調換，而償還舊債，則市面資金必更增多，結果利率必更

大落，結果金融市場定起變動，反之政府舉行調換，不使資金流入市場，則可免此弊。

然亦有人反對低利調換之法者，其理由有二：（一）低利調換則市場利率必隨之低落，有礙經濟繁榮；（二）利息低落，則利息所得稅減少，有妨財政上之收入。細查之，此二理由並不充分，何則？夫低利調換爲市面利率低落之結果，而非其原因，反對者之第一理由乃因果倒置之論，至於謂利息低落，則國家財政收入減少，殊不知低利調換，則國家債務費之支出亦減，支出減，縱利息所得稅收入減少，於財政上並無不良影響。

第二節　調換時應注意之策術

今日各國爲減輕國庫之負担，多行低利調換之法，調換時任債權者自由選擇，或領取本金，或接受新債，至於調換時應注意之事項如次：

（1）在調換時，公債之利息雖減低，但不能低於普通市面利率以下，以免公債價格低落。

（2）調換預告之期不可太長，如太長，則持券人在調換之前，必拋賣公債，因而公債出售必多，於是需要資金亦多，市面金融必吃緊，利率將提高，調換必發生困難。

（3）如調換爲增息，則調換預告期間亦不可太短，太短則持券人不知調換，而出售其公債，致蒙損失。

（4）在自由調換之下，持券人可領取本金，但爲鼓勵起見，可予接受調換者以免稅，或予以獎金之獎勵。

（5）政府應宣佈在若干年內不再調換，因屢次調換，易使人民不願投資於公債。

（6）調換事宜迅速決定，且宜保守秘密，以免引起投機。

以上六項實行調換時所宜注意者，否則輕率行之，不但調換之目的未達，而弊害叢生。

第八章　公債之整理

公債整理之意義有二：（一）即將種種條件形式不同之公債，化爲同一條件形式之公債。當國家公債數額甚巨，種數繁雜，利率不同，担保不同，買賣價格不同，債權人與國庫均感不便，故須設法整理，使各種公債條件

簡單劃一，藉使公債市場買賣敏活，交易便當，是不但有利於債權人，而且有益於國家信用，此種整理名爲統一整理。（二）有時政府發行短期公債太多，到期不能付償，然而到期不付，有失政府信用，國家爲保持信用計，對此短期公債加以整理，將短期變爲長期，以紓財政上暫時之困難，此種整理名爲確定整理。

整理常用發行新債調換舊債之法，但整理究與調換不同，調換爲公債一部之整理，整理爲公債總合的整理，此其不同者一；調換之減息減本，有損於債權人之利益，而公債整理則有增進債權人之利益，此其不同者二。

我國國債自民國成立，種類繁多，秩序淩亂，民國二年始有整理之議　但未實行。民五以後，軍事迭興，舉債尤多，而付息還本多不能按期舉行，政府信用喪失。至民國十年，周自齊長財政，以爲當時公債有担保者多能按期償還，無確實担保者皆不能如期支付，以致票價跌落，故主張由關餘鹽餘及煙酒稅項下籌措基金，加以整理，當時確定整理者有八厘軍需公債，愛國公債，元年公債，五年公債，七年長期公債，八年七厘公債及有獎儲蓄券等。

民十四北京特別關稅會議，各債權國希望對於外債加以整理，當時債額屬於財政部者計四〇五，一二七，〇〇〇元，屬於交通部者計三八五，九一一，二〇〇元，財部以日本爲最多，交部之中以英國爲最多，我與債權國代表乃舉行非正式會議，結果以各國代表意見紛歧，殊難解決，所有計劃止於虛擬而已。及國民政府成立，爲恢復國家信用起見，乃又有整理之擬議，於十八年組織整理內外債委員會，十九年十一月十五日召集各債國代表會議於南京，決議整理原則，而未有具體方案。二十三年四月中央政府復決定處理內外債之原則三條，範圍四項。關於原則者：（一）其數小而毫無問題者，應不待交涉，卽開始償還，（二）其數大而無問題者，卽予承認，商議償還方法，（三）其有問題者，另行交涉。關於範圍者，（一）舊財政部於民十四關稅會議時承認整理之債務，由財政部全部繼續承認整理，（二）各債權人從前開送單內，關於地方債務及各機關債務，欠薪，並賠償損失等，仍由各省各機關自行擬定清理辦法，（三）鐵道交通二部表列債務，已確定整理辦法者，仍照該辦法辦理，（四）鐵道交通二部所列債務，間有還本付息，雖未能按照合同履行，但尙有相當担保者，此項債務在未有

根本解決辦法以前，由交鐵二部會同財部，商議整理辦法。此原則決定後，即開始整理，已整理就緒者，計有美棉麥借款，克利斯浦借款，馬克尼借款，芝加哥大陸商業銀行借款，湖廣鐵路借款等十七種之多。二十一年滬戰事起，政府由關稅項下撥給基金，交付國債基金委員會，二十五年實行公債調換，以五種統一公債調換三十三種公債，延長還本期限，每年可減少債務費八千五百萬元。及抗戰發生，政府對於債務，仍按期還本付息。但以沿海各地淪陷，海關被敵人攫去，而每月關稅應付之担保債務，遂不得不由政府另行設法墊付，計自二十六年九月至二十七年十二月墊付總額已達一萬七千六百五十萬八百八十一元之多，長此以往，實難爲繼，乃於二十八年一月十五日起，對於關稅担保各項長期債務，凡在戰前訂借而尚未償清者，先就戰區外稅收比例應攤之數，按期提交中央銀行，專款存儲，如戰區內各關，將已存欠繳，及嗣後稅收應攤債額，如數照舊解交總稅務司時，政府仍即同時照舊撥付關稅担保各項債款基金。關於鹽稅担保之債款，亦以淪陷區域鹽稅被奪，於二十八年三月六日決定用攤存辦法，一俟日方將戰區鹽稅依額攤解，則我政府亦必依舊撥付本息。

第九章　公債之取消

第一節　公債取消之原因

公債取消，即國家不履行其募債時之契約，而停付本金利息之一部或全部之謂，如本金或利息償還之延期，或不依募債時之貨幣價値而付債者，或行調換而減少本利之一部，或取消全部利息僅付本金，是皆公債之取消也。

若公債取消之第一原因，由於國家破產，國家當財政困難，公債累積太多而無法支付之時，行此取消之法，實非得已。國家破產與私人破產不同，蓋私人破產，法律可強制其履行償還之義務，而國家破產則無人能強制也。

公債取消之第二原因，由於社會革命，如俄國於一九一八年一月宣言取消全部公債，凡俄國有產階級政府所締結之任何國債契約，自一九一七年十二月一日以後，一律作爲無效，取消一切外債，資力不豐富之人民所有公債在一萬盧布以下者，在取消時得調換蘇維埃政府之新公債。此種宣言主要根據其社會革命思想而來，其計八十

八種國債，合三百二十三億盧布之內外債一舉無效。

公債取消之三原因，即賴債是也。上次歐戰協約國如英、法、義等多借美債支持戰爭，戰後美國向之索債，則英以德不賠款則無力償還為辭，而法、義則認美亦為參戰國，美既宣言為正義而戰，則法、義人民在戰場流血犧牲，而美國出幾許之金錢，豈非應該乎？基於此種理由，而不償債。

第二節　公債應否取消問題

公債應否取消，歷來有贊成與反對二派，贊成取消者之理由有三：（1）公債為富人運用政治經濟手腕，強制人民向之捐輸，故應取消；（2）如國家負債太多，則必以公益事業之經費，挪付債款，則貧民生活益感困難；（3）國家還債必先課稅，償債多則課稅重，稅重則成本增加，而阻礙工商業之發展。

反對取消之理由有四：（1）政府不宜違反自訂之契約，喪失國家信用；（2）公債取消，債權人不能收回債權，亦無法償還其所負之債務，於是私人間信用紊亂，而影響國民經濟之全部；（3）國家政府對債權人所訂契約廢棄，而保持其他契約，實無異於對買公債者之一種懲罰，殊失公平；（4）取消外債，易引起外人憤怨，而啟武力干涉之危險。

總之，公債應否取消，非法律上之問題，乃事實問題，但非至萬不得已時，則不宜採此行動。

第十章　公債之償還

一節　公債償還之意義及理由

公債之償還，即履行締債之契約，到期即支付其本利，以免永久負担之謂。有期限之公債，到期即須償還，至於永遠公債，國家僅付利息，而本金之償還，國家可選擇適當機會，於市價低落之時收買之。公債是否急需償還，歷來亦有贊否二派，茲述其理由如左：

一、公債不必急於償還之理由：

（1）公債償還之資金，由於徵稅而來，左手徵稅，右手還債，是不過貨幣之移轉，徒費手續。

（2）爲減輕財政負担起見，不必急於償還，蓋從貨幣史之演進觀之，貨幣價値有減低之趨勢，故還債愈遲，則負担愈輕。

（3）公債之應募者，大抵爲富有階級，而還債之課稅，由一般民衆負担，償債之結果，則社會分配不均，故不必急於償還。

（4）國富及國民所得愈增加，則公債負担之成數相對減少，將來國民經濟繁榮，則國富及國民所得自增，故公債不必急於現在償還。

二、公債必須迅速償還之理由：

（1）公債不可使後代人負担，以減少其生活之活動能力。

（2）公債之累積不還，有礙國家之信用，使將來募債發生困難，故公債宜速即償還。

（3）爲國家經濟上之自由起見，亟宜償清外債。

（4）由道德之觀點言之，到期之債務，即宜償還。

總之，公債宜早償還之說爲是，既可免年年付息，而且以後募債亦較容易。

第二節　公債償還之方法

第一款　公債償還制度

公債償還制度，可分爲強制償還制與自由償還制二種。強制償還制者，即關於償還期限，數額及方法，均按公債發行時所頒佈之法令償還之謂。自由償還制者，即國家可隨時任意選擇時期額數不受任何干涉而償還之制度也。二種制度各有利弊，茲分述之如下：

一、強制償還之利弊

強制償還之利有三：（1）償還有定期定額，可維持公債之信用；（2）在發行公債之前，可頒布有利於國

家之條件；（3）定期償還可確實按期減少國家所負之公債額數。

強制償還之弊亦有三：（1）在強制償還制下，當金融弛緩時，國家失去償還之自由，反之金融吃緊，國家反須償還，故在財政上不能伸縮自由；（2）為嚴守法令，對到期之公債必須償還 如國家財政困難時，不得不發行高利之新債，以換取低利之舊債；（3）國家政府有時易濫用政權，將強制償還改為自由償還，不受法律之拘束，因而失信於民。

二　自由償還制之利弊

自由償還制之利：（1）可在財政充裕之時償還，（2）在償還時，可適合國民經濟之要求 如社會需要資金，則政府可設法籌款償債，以融通社會資金，因而堅定人民對政府之信心。

自由償還制之弊：（1）公債之償還完全任政府之自由，則易遷延不付，結果累債愈多，愈不易償還，（2）政府常失一定之還債政策，致財政當局無所遵循。

總之以上二制各有長短，有期公債以強制償還為宜， 無期公債以自由償還為宜 強制償還須籌設減債基金，而自由償還則以每年國庫中之剩餘充之，是二者償債財源上之不同也。

第二款　減債基金制度

減債基金制者，公債之償還設置特別基金會計，每年度於一般會計上撥出一定資金，以充公債償還之制度也。此制為一七七二年英人李夏德布萊斯 Richard Price 所倡，係根據複利息之理論而來 國家每年由普通收入撥出一部，專作償債基金之用，以基金利息收買公債，所收買之公債仍歸入基金內，以其每年應得之利息再買公債，如此作去，則漸可收回所發行公債之全部。按布萊斯之計劃，以債額百分之一之數為基金 用複數增殖之，三厘公債於四十七年償清，四厘公債於四十二年償清 五厘公債於三十七年償清。

此說之謬誤，即在於基金所發生之複利，概係由普通收入而來，自所收買之公債又向國庫領取利息，減債基金之設置與否，有何關係？一切款項均由國庫中支出 而基金本身，並無償債之能力也。後來各國對此理論稍加

修改，即每年由普通會計撥付基金，用以減債，收買後之公債即行銷毀，不復由基金中長久保存。但此制仍有以下之缺點：

（1）在償債之前，基金不能動用，因而財政上無自由伸縮之地。

（2）減債基金不易籌劃，如以普通歲計之剩餘作為基金，其法至善，然如無剩餘，勢必募債以籌基金，結果，一方募債一方還債，並不能達到償債之目的。且募債有行政費之損失；如低價發行新債，則償還時又有票面差額之損失。如在金融吃緊之際，以高利募債，則又有多付利息之損失。

（3）施行減債基金制，政府必須另設機關管理，僱用人員，所費甚多，減債之效果未彰，而經費之浪費已定。

減債基金制之缺點如此，而各國通常均設減債基金者，乃在於堅定人民對政府之信心，以便將來易於募債耳。

第三款　公債償還之技術

在技術上，公債之償還有以下四法：

一、按公債號數順次償還；

二、按持票人請求之先後，作為償還之次序；

三、抽籤法，中籤者先還；

四、由政府在市場上收買而銷毀之。

第一第二兩法不佳，以持票者失去均等機會，殊不公平。抽籤法可鼓勵人民購買債票，中籤者可得購買時所出之低價與票面價值之差額。但如時價在額面以下時，則國庫受損。第四法按市面價值收買而銷毀之，可有以下三點利益：

（1）收買法，可於公債價格低落時償還，以一定之金額，還多額之債務。

（2）政府可選擇需要資金之地，收買公債，因而資金得由國庫流出於該地，則金融藉以調劑。

（3）可擇市價低落之時收買，因此提高市價，而公債市價之平度得以維持。

收買法若收買價格在發行價格之下，則國家蒙受利益，若在發行價格之上，則國家受損，若市價漲至面額以上，則國家所受之損失更大。如用此法，國家可選擇市價低落時舉行

第十一章　我國之國債

第一節　前清時代之借債

我國外債始於同治四年（一八六五年）一千四百萬鎊之借款，此後以至光緒二十年（一八九四年），約有十二種借款，總計國幣五千七百萬元。債權者大部分為英商，所借之款多充海陸軍經費之用。及中日戰後，我失敗之結果賠款總數計二萬萬兩，於是又不得不借外債，光緒二十一年之俄法借款，計英金一千五百八十二萬鎊，克薩借款英金一百萬鎊，瑞記借款一百萬鎊，光緒二十三年英德借款一千六百萬鎊等均爲支付賠款之用。光緒二十三年及二十四年先後與比國銀公司訂立盧漢鐵路借款與英國中英公司訂立山海關內外鐵路借款共計六百八十萬鎊，是爲我興辦實業借款之始。及庚子事變，我賠款四萬五千萬兩，合當時英金六千七百五十萬鎊，分三十九年償清，年息四厘，本利合計幾近十萬萬兩，此種債務對於我國財政上之打擊甚大。此後所借之外債多爲實業借款，由光緒二十六年至宣統三年間有十九次，共計一千四百六十七萬日金，八千一百萬法郎，三千八百九十萬零二千四百鎊，其中大部分爲各種鐵路借款。此時期之內債不過百餘萬元，即宣統末年所募集之愛國公債是也。

第二節　北京政府時代之借債

民國成立，國庫空虛，一切政費不得不仰給外債度日。民元袁世凱執政，其借外債六次，計一千三百萬兩及一千二百九十萬鎊其中最大者為四國銀行墊款一千三百萬兩。克利斯浦借款一千萬鎊，民二又訂五國善後借款合同，計二千五百萬鎊，我鹽稅之支配權，遂於此次落於外人之手矣。是年零星借款甚多，多為政費之用關於實業

方面僅有中法實業借款，實收一萬萬法郎，欽渝鐵路墊款實收三千二百二十一萬五千五百萬法郎。

民四後，因歐戰關係，對外借款減少，而日人乘機以借款手段，實行政治侵略，其中最著者即民六之西原借款，計一萬四千萬日金，而我滿蒙之經濟權爲日人攫取殆盡。此外民八又向美國芝加哥大陸商業銀行承銷六厘金庫券五百五十萬元美金，向美國太平洋拓業公司承銷五百五十萬元美金，又有飛機借款一百八十萬零三千二百鎊。民九又向東洋興業株式會社借款三百萬日元。此時期所借之外債（有確實擔保者）計合國幣五萬三千三百六十六萬四千三百餘元。此時期內債驟增，由民元至民十五年計二十六次，所發行之公債及國庫券等總計六萬萬五千四百餘萬元。

第三節　國民政府成立至抗戰前之借債

民國十六年國民政府定都南京，則採取內借政策，由十六年至二十年間財政部所發行公債計十一次，國庫券十二次。共計九萬一千八百四十萬元，鐵道部發行之公債二次計二千五百萬元，交通部發行者二次二千萬元，建設委員會發行者二次計四百萬元，二十年有美麥借款九百二十一萬二千八百元美金，二十二年棉麥借款二千萬元美金，又發行愛國庫券二千萬元，此外自二十二年起至抗戰前止發行公債爲整理金融及統一內借用者計七次，共計二十一萬三千七百萬元，關於交通建設用者五次，計一百五十萬鎊及一萬五千六百元，關於水利建設用者一次，爲二百萬元美金，關於生產建設與賑濟用者三次，計三千九百萬元，用於周轉國庫者共四次，計三萬四千四百萬元。

至抗戰前止，我國國債總額合國幣四十五萬萬元，按戰前法定匯率計約等美金十三萬五千萬元，等於英金二萬七千三百萬鎊。此國債總額中，內債佔百分之六十，其中財政部經管者計四分之三，其餘爲鐵路債款。財政部所經管之國債，外債佔百分之三十一，內債佔百分之六十九。就擔保言之，關稅擔保約佔百分之七十，鹽統二稅佔百分之三十。就外債國別言之，日本佔第一位，英國佔第二位，法國佔三位，美國佔四位。

第四節　抗戰期間之國債

我國戰時所發行之內國公債及所借之外債之詳情如下列各表：

戰時我國之內債（自二十六年九月至三十年底）

公債名稱	額數	發行日期	折扣	利息	担保品	清償日期
二十六年救國公債	五〇〇,〇〇〇,〇〇〇元	二十六年九月	十足	四厘	國庫稅收	民國六十年八月底
整理廣西金融公債	一七,〇〇〇,〇〇〇元	二十六年十二月		四厘	鹽稅	民國四十八年十一月底
二十七年國防公債	五〇〇,〇〇〇,〇〇〇元	二十七年五月	十足	六厘	所得稅	民國五十八年四月底
二十七年金公債	一〇〇,〇〇〇,〇〇〇關金	二十七年五月	十足	五厘	鹽餘	民國四十三年四月底
同上	一〇,〇〇〇,〇〇〇鎊	同上	同上	同上	同上	同上
同上	五〇,〇〇〇,〇〇〇美元	同上	同上	同上	同上	同上
二十七年振濟公債	三〇,〇〇〇,〇〇〇元	二十七年七月	九八	四厘	遺產稅	民國五十一年六月底
二十八年建設公債	六〇〇,〇〇〇,〇〇〇元	二十八年八月	十足	六厘	國營事業餘利及鹽稅附加	民國五十五年七月底
二十八年軍需公債	六〇〇,〇〇〇,〇〇〇元	二十八年十二月	十足	六厘	統稅及煙酒稅	民國五十五年九月底
二十九年建設金公債	一〇,〇〇〇,〇〇〇鎊	二十九年五月	九八	五厘	國庫收入	民國五十六年四月底
同上	五〇,〇〇〇,〇〇〇美元	二十九年十一月	同上	同上	同上	民國五十六年十月底

二十九年軍需公債	一、二00、000、000元	二十九年三月	九四	六厘	國庫收入	民國五十六年二月底
三十年軍需公債	一、二00、000、000元	三十年二月	—	六厘	國庫收入	民國五十五年
三十年同盟勝利金公債	一00、000、000美元	三十年五月	—	—	—	—
三十年滇緬路金公債	一0、000、000美元	三十年七月	九八	五厘	本路餘利	民國五十八年六月底

自二十六年九月至三十年底止我國內債發行總額共計四十七萬一千七百萬元，又關金一萬萬元，英金二千萬鎊，美金二萬一千萬元。

關於外債方面，有對英對美對蘇等國借款，其詳情如下表；

一、戰時對英借款一覽表

借款名稱	額數	年月	用途	利息	期限	担保
中英整理內債借款	一0、000、000鎊	二十六年八月	整理內債	五釐	二十年	關稅
中英廣梅鐵路借款	三、000、000	二十六年八月	建設廣梅路	五釐	十五年	鐵路收入及鹽稅
中英信浦鐵路借款	四、000、000	二十六年八月	建設信浦路	五釐		鐵路收入及鹽稅
中英滇緬鐵路借款	一0、000、000	二十六年十二月	建築滇緬路	五釐	十年	英商務部出口信用局担保
中英商業信用借款	五00、000	二十七年十二月	購買汽車火車	四釐	八年	由英政府担保
中英幣制借款	三、000、000	二十八年三月	維持法幣	五釐	八年	關稅

中英外匯平準基金借款	五、〇〇〇、〇〇〇	二十八年三月	維持法幣	二釐七五		由英政府担保
中英商品借款	三、〇〇〇、〇〇〇	二十八年六月	購買貨物	五釐	五年	
中英新信用借款	一〇、〇〇〇、〇〇〇	二十九年十二月	半數平衡外匯半數購貨	六釐五	五年	礦產
中英外匯平準基金借款	五、〇〇〇、〇〇〇	三十年四月	維持法幣			
中英信用借款	五、〇〇〇、〇〇〇	三十年六月	購貨			
中英財政借款	五〇、〇〇〇、〇〇〇	三十一年				

自抗戰事起至民國三十一年我國對英借款共十二次，計一萬一千八百五十萬英磅。

二、戰時對美借款一覽表

借款名稱	數額	年月	用途	利息	期限	担保
中美桐油借款	二五、〇〇〇、〇〇〇美元	二十七年十二月	購買美國汽車汽油	四釐五	五年	中國銀行保證（桐油）
中美信用借款	三、八〇〇、〇〇〇	二十八年三月	在美購物	六釐二	八年	
中美飛機公司借款	一五、〇〇〇、〇〇〇	二十八年三月	購飛機	五釐	五年	
中美滇錫借款	二〇、〇〇〇、〇〇〇	二十九年四月	購貨	四釐	七年	中國銀行保證（滇錫）
中美鎢砂借款	二五、〇〇〇、〇〇〇	二十九年九月	維持外匯	五厘二	十年	鎢砂

中美新借用借款	一〇〇、〇〇〇、〇〇〇	二十九年十一月	半數維持法幣半數購貨	四厘八	十年	中國銀行保證
中美外匯平準基金借款	五〇、〇〇〇、〇〇〇	三十年四月	維持法幣	—	—	—
中美財政借款	五〇〇、〇〇〇、〇〇〇	三十一年	—	—	—	—

自抗戰事起至民國三十一年我國對美借款共八次，計七萬四千七百八十萬美元。

三、戰時對蘇借款一覽表

借款名稱	數額	年月	用途	利息	期限	擔保
中蘇第一次易貨借款	五〇、〇〇〇、〇〇〇美元	二十七年十月	購蘇貨物	六厘七五	—	茶葉
中蘇第二次易貨借款	五〇、〇〇〇、〇〇〇	二十八年二月	同上	七厘	—	同上
中蘇第三次易貨借款	一五〇、〇〇〇、〇〇〇	二十八年八月	同上	—	—	
中蘇第四次易貨借款	五〇、〇〇〇、〇〇〇	二十九年十二月	同上	—	—	
中蘇第五次易貨借款	六、三六五、八〇〇	三十一年	同上	—	—	羊皮、豬鬃、大黃、茶葉

自二十七年至三十一年，我國對蘇借款共五次，計三萬零六百三十八萬五千八百美元。

四、戰時對法、德、捷、比借款一覽表

借款名稱	數額	年月	用途	利息	期限	担保
中法金融借款	四〇〇、〇〇〇、〇〇〇法郎	二十六年九月	外匯準備	十厘二		關稅
中法桂滇鐵路借款	一五〇、〇〇〇、〇〇〇法郎	二十七年八月	建桂滇鐵路	七厘	十二年	鐵路收入及鹽稅
中法敘昆鐵路借款	四八〇、〇〇〇、〇〇〇法郎	二十七年十二月	建敘昆路	七厘二	十五年	鐵路收入及鹽稅
中法材料信用借款	一、五〇〇、〇〇〇鎊	二十八年六月	購鐵路公路所需之材料	六厘	七年	
中德貿易借款	一二〇、〇〇〇、〇〇〇國幣	二十八年四月	購德工業品	六厘	七年	
中捷商業借款	一〇、〇〇〇、〇〇〇鎊	二十六年	購捷工業品	五厘二	八年	原料
中比鐵路材料借款	二〇、〇〇〇、〇〇〇鎊	二十八年三月	購比鐵路材料			

以上對法借款共四次，計十萬三千萬法郎，又一百五十萬英鎊。對德借款一次，計國幣一萬二千萬元。對捷克借款一次，計一千萬英鎊。對比借款一次計二千萬英鎊。

第五編　財務行政論

第一章　預算之意義及其特質

第一節　預算之意義

預算一語，西文爲Budget，原出於拉丁文之Bulga，有口袋之意。十字軍東征，諾曼人將此字帶至英國，有皮包之意，英國古時財政大臣出席議會時，將收支報告裝於皮包之內，此皮包卽名爲Budget，後遂指皮包內所裝之報告文件而言，至十八世紀時始有預算之意。按近世預算二字實有監督之意，財長每年將國家收支報告於立法機關，請其承認，卽有監督之作用焉。

據美國學者魏勞貝Willoughby所下之定義，以爲預算者，乃執行政府職務之行政機關，將其所屬機關在一年內之行政方式及本年公庫中之現狀，以及據此而作來年工作計劃與籌款之建議，報告於立法機關之一種公文也。按此定義分析之，則近代預算有下列三種意義：（註）

（1）預算爲財務報告書類，卽行政機關向立法機關報告上年度財務實施之狀況；

（2）預算爲財務預計書類，卽爲根據現行法令所預計之歲入歲出數額，

（3）預算爲財務建議書類，卽爲行政機關向立法機關所提出之建議，如關於籌劃舉辦新事業，及應付歲出之準備等項。

魏勞貝對於預算所下之定義，殊欠正確，細查之其缺點有二：（1）預算本身並非財務報告書類，行政機關提出預算時所以向立法機關報告一年內財務實施之狀況者，乃爲使立法機關了解其所提出預算之根據也，預算爲下年度之財務計劃，其本身決不應包括已實施年度之財務計劃也。（2）預算不僅爲行政機關向立法機關報告之一種公文，並須由立法機關批准之一種公文也。魏氏之定義，既有以上二大缺點，故不能應用。本著者試擬預算

之定義如下：

預算者，乃一定期內之公共收支計劃，由立法機關所核准者也。由此定義可知預算所含之要素有三：

（1）預算有一定期間，普通以一年爲一會計年度；

（2）預算爲公共收支計劃，包含一年度內之歲入與歲出，

（3）預算須由立法機關通過公佈，以示監督財政之意。

（註）Willoughby, The Problem of a National Budget, 1918, P. 4.

第二節　預算之特質

預算之特質有七，分述之如次：

（1）有詳盡之性質　預算包括一切之歲入歲出，及關於國家之財政政策及計劃與意見之說明等，所以宜詳盡者，以政府據此爲行政之標準，而免濫用款項。

（2）有公開之性質：　預算爲行政機關對立法機關提出之法案，經立法機關承認通過，方能成立，然後由政府公佈之，故通過與公佈爲公開之初步。在民主國家行政官吏受人民之囑託，對於囑託者必須報告，以解除其責任。故公開之意義有二：一則使人民了解支出之狀況，使其樂於輸捐，二則政府表明自己之責任，並未浪費公款。

（3）有標準之性質　預算公布後，行政機關之收支，均依此爲標準。預算施行後，須將其收支情形報告於監察機關，監察機關審核其收支之當否，亦以預算爲標準。

（4）有定期之性質　預算年度通常以一年爲期，所以有定期者，一則政府可考核自己之成績，二則可應時代之變遷而改製。

（5）有協調之性質　在編製預算時，各機關各擬概算書，均欲多得經費，但編製之機關可依國情而協調分配之，總以全民福利爲依歸。

（6）有統一之性質　國家歲入歲出皆當編入於一預算之內，藉以覘一國財政之眞相。故我預算法第十一條

規定：「各級政府每一會計年度之一切所入及一切費用均應編入預算」。

（7）有平衡之性質　即預算之收支須平衡　蓋如收不抵支，則國庫虧損，勢必發行公債以彌補之，但公債須付利息，勢必增加人民之負担，至如收入超過支出，又易致浪費，是以收支必須求其平衡。

第二章　預算與政治之關係

財政與政治有密切之關係，欲掌握政權，須取得財權，試觀各國政治之演變與財政之關係，即可知矣。在君主專制時代，則一切財政完全歸君主支配，國民無權過問，及憲政時代，則人民掌握財權，政府課稅及支出須經人民代表允許，而於一黨專政或獨裁之政體下，則財權歸黨大會或獨裁者之支配，而一般人民又不得過問矣。茲舉英、法、美、德、意、俄等國之情形，以資證明。

英國於一二一五年國王約翰批准大憲章 Magna Charta）內有英王非經國會許可不得征稅之規定。及一三四四年議會要求國王用錢亦須依照議會所決定之用途　但事實上仍未施行。直至一六八八年革命及一六八九年權利書批准後，課稅不再為國王之特權，而議會對於政府經費之支配，始有拒絕與許可之權。自是則財務行政權亦由國王及其所組織之參議會之手轉移於內閣手中　至一八三二年始明白規定，內閣將財政法案提交下院，如通不過，即須全體辭職。下院為監督政府財政計劃之施行，乃於一八六一年設立國庫收支審核委員會，五年後又成立監查長之機關，對下院負責，不受行政機關之干涉，其職務為檢查政府帳目，並向國庫收支審核委員會報告，同時管理國庫發放款項事宜，而英國現行之審計制度於是構成。

法國於一七八九年召集國民大會，頒布法令，規定人民代表有表決課稅之權。同時憲法第五條規定，所有租稅須經人民代表承認，第六條規定人民代表有監督政府支出之權。拿破崙時代又設立會計檢查院，現在成為檢查政府賬目之獨立機關。預算編製為內閣責任，事實上由財長作成計劃，提出議會，上次大戰後又設一預算部，與財長共負預算責任，預算提出議會時，議會得自由改變。

美國於一七八九年憲法，關於預算制度：有非經國會通過指撥者，不能向國庫支領，並公布一切公款之收支，同時總統有將聯邦財政狀況報告於國會，並建議財政之改革於國會以資考覈之職責之規定 關於預算之編製，最初權在國會，下院有經費支配委員會與收入籌劃委員會，由此二委員會編製後，經下院全體通過，再提交上院審議。國會可不顧行政當局之意見而製作財政計劃，大總統無權干涉，只能否認全案，此辦法缺點甚多，其主要者，卽議員與行政情形隔閡，故預算不符實情，同時議會失其監督之效力，以自編之預算未有不通過者也，故於一九二一年哈丁總統取消此制，另創預算局，負編製預算之責，局長由大總統任命，預算編成後，提出議會審議。

德國於一八七一年始統一，俾斯麥憲法規定有上下二院，上院稱為聯邦會議，由各邦代表組成，下院稱為帝國會議，由人民代表組成。上院權勢較大，預算先交上院通過，然後令下院承認，如不承認，皇帝得上院同意，卽可解散下院。關於預算之編製，由宰相派財長為之，每年宰相出席上院報告財政之設施，但此報告，須先受會計檢查院之檢查，此院不受行政機關之管轄。一九一八年政體改變，於是有衞馬憲法，Weimar 行政權歸大總統與內閣，議會亦分上下二院，上院由十五邦與三自由市之代表組成，下院由普選之代表組成。下院最有勢力，內閣所提之法案雖先交上院，但下院有否決之權，同時可投不信任案，推翻內閣。預算之編製由財長担任，下院有變更預算權。關於一切帳目之檢查，則由會計檢查院行之，自一九三二年希特勒執政後，完全為一黨獨裁，國家一切法令以命令出之，一九三四年取消上院，下院亦名存而實亡。

意大利於一九二二年法西斯執政，國家之政策由法西斯黨大會決定，以前之上院完全法西斯化，下院之候選人為由法西斯大會從各職業團體所推選之名單推定之，下院為溝通人民與政府之機關，同時為宣傳法西斯主義之機關 議會如有提案，須得法西斯大會同意，大會主席為墨索里尼 預算卽由其編成，經立法機關承認，其提案無議會之支持，亦能生效，議會對之不能提不信任案，亦無檢查機關，其財政之實施，至多不過受黨之抑制。

俄國於一九一七年革命後，卽根據馬克斯主義，創設勞農政府。蘇維埃憲法規定，由農民與軍人成立全蘇維

埃大會，代表由各蘇維埃或工人及農民職業團體所選出，為全國最高權力機關，然大會不履行議會之職權，而僅追認提交該大會之報告而已。立法權完全操諸全蘇維埃中央執行委員會，此委員會復分為兩院，一為聯盟會議Council of Union，由全蘇維埃大會代表四分之一組成，一為民族會議Council of Nationalities，由每一自治區之蘇維埃共和國選出代表五人與每一自治區地選出代表一人組成。全蘇維埃中央執行委員會操立法與行政之權，當其閉會期間，則由其所選出二十七人所組織之中央常務委員會負責執行一切，中央執行委員會再選出委員十五人組織人民委員會，負行政責任，等於蘇俄內閣。關於經濟機關，有國家設計委員會Gosplan，為一顧問委員會，起草經濟發展之計劃，此外又有一工農調查委員會，Rabkrin為一會計檢查及監理機關。預算由設計機關協理財政人民委員會所編成，每年由財政人民委員會提出中央常務委員會與中央執行委員會審查並徵其同意。各地方預算均包括在蘇維埃預算內，故各地方團體一切財政需要，均由中央當局計劃之。

中國前清光緒年間，籌備憲政，政府訂清理財政章程三十五條，中央設財政清理處，各省設財政清理局，由部派財政監理官。令各省財政清理局將收支存儲糧民各數編冊及盈虧計算表送部，其章程中第五條訂定預備全國預算之事。宣統二年一月頒布預算冊式及例言，嗣編宣統三年預算，由資政院議決頒行，為我國辦理預算之始。然而人民監督預算之事，終清之世並未實現。民國成立，公布臨時政府組織大綱，第十條規定參議院決定，有預算之權。民國元年臨時約法，有參議院議決預算決算之權之規定。民二天壇憲法亦規定參衆兩院有議決預算之權限。曹錕憲法亦有類似之規定。及國民政府成立，編製預算由主計處負之，中央政治會議有決定預算之權，立法院負審查之責，而無否決之權。

第三章　預算之種類

預算種類因分類標準之不同而異，茲按以下四種標準分類之如左：

一、按歲入性質為標準，可分為總額預算與純額預算二種。總額預算者，即在預算中將一切收支總額均記入

預算之內也。純額預算者，即在總歲入中，減去國營事業管理費征收費等，以其餘額記入預算之中也。純額預算之缺點有三：第一、只記純額無從知收支之總額，於是對人民負担租稅之總額亦無得知；第二、征收費及管理費之多少不知，故在征收之技術及經濟事業之進步方面無法改善；第三、因不包括管理費及征收費，以致官吏可從中舞弊，因而減少預算監督財政之效力。因有此三種缺點，故一般國家皆採總額預算制。我國二十六年修正公布之預算法第十六條規定：「預算分下列各種：（1）總預算，（2）單位預算，（3）單位預算之分預算，（4）附屬單位預算及附屬單位預算之分預算」。第十七條規定：各級政府每一會計年度各就其歲入歲出全部所編之預算為總預算」。第二十一條規定：「總預算應以各單位預算歲入歲出之總額及附屬單位預算歲入歲出之應編入部份彙總編成之。總預算單位預算中，附屬於特種基金預算外，均為普通基金之預算」。是我國亦採總額預算制也。

二、以決定預算時期先後為標準，可分為（1）臨時預算，（2）本預算，（3）追加預算，（4）非常預算。臨時預算者，為正式預算尚未公布之前，而預算年度已開始，故不得不擬定臨時預算，此預算亦名假預算。本預算者，即一預算年度中之正式預算。追加預算與非常預算者，為正式預算既經公布施行之後，為補充正式預算之不足，及為應付發生之非常事件所追加之預算也。由此觀之，本預算為必要者，臨時預算在正常狀態之下，宜設法避免，追加預算與非常預算有時不可避免。我國二十六年修正之預算法第六十五條與第六十六條有追加預算之規定，第六十八條有非常預算之規定。

三、以預算範圍之廣狹為標準，可分為（1）總預算，（2）分預算，（3）特別預算三種。總預算者，包括一切歲入歲出之預算也。分預算者，只包括各機關之預算。特別預算為對於特別會計事業所施行之預算。由總預算可知全國財政之情形，由分預算可知各機關財政之情形，故二者有同時成立之必要。至於特別預算亦有時因財政上之理由，如為國債整理而特設基金，或為特種經濟之活動，如為發展鐵路事業而設特別預算者，或為國防上之理由，如海陸軍費有保守祕密之性質而設特別預算者。但特別預算仍須包括於總預算之內，不然即足破壞預算之統一，而立法機關即無從監督之矣。我修正之預算法第十八、十九、二十等條，即有此三種預算之規定。

四、按編製之程序爲標準，可分爲（1）概算，（2）擬定預算，（3）法定預算，（4）分配預算。概算者，即各機關先編製收支計劃，核定概數，以爲將來編製擬定預算之標準。擬定預算者，即未經立法程序之預算。法定預算者，即已經立法程序通過之預算，分配預算者，即在法定預算範圍之內，各機關主管長官依法分配經費之計劃。我修正之預算法第三條之規定，即此種分類也。

第四章　預算之編製

第一節　編製機關及程序

一、概說

預算編製機關有二：一爲行政機關負責編製，二爲立法機關負責編製。行政機關編製之優點有四：

（1）行政機關對財政收支有實際之經驗與知識，故其所編製之預算，易合乎實際情形。

（2）行政機關所編製之預算，因其根據實際之知識與經驗，故能維持收支平衡原則。

（3）行政機關編製預算，能增加其責任心，如其編製不當，可受立法機關之指摘，提出不信任案。

（4）行政機關組織集中，層層節制，預算自易迅速辦理。

行政機關編製預算有總編與分編二法。總編法由行政機關首領或財政部長監督各機關編製而彙總之，提出於立法機關。分編法由各機關各自編製，直接送之於立法機關。二法以總編法爲優，以分編法有各機關多報經費，結果總預算龐大之弊。預算總編之責，由財政部或其他特定機關負之。英日爲財政部，美國爲預算局，法國爲預算部；我國則爲主計處。

立法機關編製，有時委託行政機關代爲搜集材料，編製後自行議決，議決後再交行政機關施行。此制爲美國一九二一年前編製之預算制度，但現已無有行之者，此制缺點甚多，總括之不外下列四點：

（1）行政機關只能供給材料，不負編製責任，故往往所列之經費數字太大，以立法機關不諳行政機關內

情，故無法審查。

（2）立法機關議員黨見紛歧，常因編製預算而起爭執，以致阻礙進行。

（3）立法機關編製預算，因議員地位平等，無人負總責，故常生互相推諉敷衍了事之弊。

（4）立法機關自製預算，自已議決，失去監督之作用。

二、各國編製預算機關及程序

英國預算編製之權屬於內閣，內閣又將此權授予財政部，各機關之預算送交財部，財部中有專辦預算之祕書，由其整理總編後，交財長核閱，財長有決定權。惟議會中兩院經費由各院自編，財長不加審核，即列入總預算中。總預算編成後，即可提交國會。

美國自一九二一年始，關於預算編製完全交於大總統，大總統於財政部之外，設一預算局，局長由大總統任命，負編製預算之責，各部機關中有預算員，秉承各機關長官之命令編製各該機關預算。各機關預算編成後，於每年九月十五日前送交預算局，逾期不送者，由局代編。預算局將各級機關送到之預算開會討論，並可依據總統之命令加以修改。編成後，送呈總統，提出議會。

法國於一九二六年以前，由財政部編製預算，各部各機關將其概算送交財政部，由財政部之會計司彙編之，送呈財政部長，部長再提交於議會。自一九二六年後，乃設立預算部，負編造預算之責，但歲入預算仍由財政部長負責。

日本預算之編製，由大藏大臣負責。於每年度開始時，即由大藏大臣將編製次年度預算之方針提出閣議決定。各部遵照所決定之方針編製概算，送交大藏大臣，大藏大臣加以修改，編成總概算，提出閣議決定。然後根據內閣決定之概算編成預算，再由大藏大臣提出閣議決定後，由日皇提出國會通過，再由日皇批准公布。

我國預算之編製由主計處負責，中央政府於每年二月一日前決定下年度之施政方針，令各機關遵照其施政方針擬定下年度之概算。中央各第二級機關單位之主管機關擬定各該機關之概算，呈送本管第一級機關單位之主管

機關。中央各第一級機關單位之主管機關擬編該機關之概算，連同第二級機關單位之概算送中央主管機關，同時另備一份送交財政部。財政部就第一級機關單位編送該部概算之歲入部分及該部主管之各種歲入，擬編中央歲入總概算，送中央主計機關。中央主計機關彙集中央第一級機關單位之概算及財部之歲入概算，編造中央歲入歲出總概算書，送中央核定概算之最高機關。（平時爲中央政治會議，戰時爲國防最高委員會），經其開會決定後，再發交中央主計機關。是爲編製程序之第一步。

中央主計處將各第二級機關概算核定數，分別通知各第一級機關單位之主管機關。此主管機關編造各該管單位擬定預算，送交中央主計機關。主計機關編成中央擬定總預算書，送行政院，經行政院會議決定後，再咨送立法院議決。是爲編製程序之第二步。

三、總結

現今各國預算編製權責屬於財政部者，則有英日等國，財政部長對於各機關所編之預算有修正之全權，此制之優點，即在於責任確定，指揮統一，然其弊也，財政部之權力過大，甚至於議會之控制亦等於虛設。預算編製之權責屬於預算局者，則有美國，預算局長由大總統任命，秉承大總統之旨意編製預算，對於各機關之預算有修改之權。預算案經大總統提交議會通過之後，各機關得按預算支領，財政部祗有照例支付耳。此制之優點，即在於預算局爲一超然機關，對各機關預算之編製一秉大公毫無偏私之弊，而其弊則在於行政責任之不集中，及行政指揮之不統一。

我國預算之編製，在程序方面則仿日本，在機關方面則仿美國，不過與美制所不同者有二：（1）我國概算數之核定，平時則由中央政治會議，主計處雖隸屬於國民政府，而國民政府主席無決定預算之權，非如美國之大總統於預算編製發生爭執時，則大總統可作最後之決定。（2）美國預算局長對各機關所編之預算有修正之權，而我國主計處長則無此權。我國學者中有反對主計處爲編製預算機關，其最大理由，不外以主計處有職無權，同時以主計處所編之預算與實際情形不易相合。關於後一點，筆者以爲無須顧慮，以各機關均有該處所派之歲計人

（1）俸給之計算以各等級中一人爲單位，按一人之俸給額積算之。

（2）估計一人之應給俸額，有規定者以規定之數爲標準，無規定者，比照同等級之有規定者估計之。

（3）計算俸給有一定之員額者，以定額爲限，無定額者，以前年度各月平均員額爲標準。

（4）物件之計算，以各品類中之一件爲單位，按一件之價值積算之。

（5）估計一件應需之價值　有規定之價格者，以規定之價格爲標準　無規定之價格者，以當時當地之市價估計之。

（6）積算物件有規定之件數者，以規定之件數爲限，無規定之件數者，以前年度各月實際使用之平均數爲標準。

（7）計算償還債款之數，其利息本金及其他各項費用，均根據各該契約及法令之規定估計之。

（8）旅費之計算，除有特別原因者外，以前年度實支數爲標準

（9）根據法律命令契約應行支出之總數，業經確定者，以總數額列入。

（10）不能根據以上各項計算方法計算之經費，用比較實在之方法估計，並將計算所根據之理由說明之。

二、估計收入之方法

估計收入之方法有三：卽自動法，平均法及直算法是也。自動法卽以前年度實收數，加以增減　爲下年度收入之預算數。平均法將以前三年或五年年度實收平均數而增減計算之，如以前數年度平均實數爲增數，卽以此增數加入去年度之實收數　以作下年度之收入預算數　如以此平均實數爲減數，卽以此減數，減去年度之實收數，以作下年度之收入預算數。直算法卽以本年度之實收數額爲根據，預計將來之需要而增減之，以作下年度之收入預算數。此三法之應用　須視收入財源之性質而定　如財源每年收入增減有一定比例之數，採用自動法或平均法爲宜。如每年財源收入增減無定，則用直算法爲宜。法國於一八二三年採自動法，美國則兼用自動，平均及直算三法，英國則採直算法　我國歲入之計算法依預算章程第十九條之規定如左：

年度開始與終了時期各國不一，總括之不外下列四種：

（1）歷年制　由一月一日起至十二月三十一日止，採此制者爲法、比、荷、瑞士、蘇俄及我國。

（2）四月制　由四月一日起至次年三月三十一日止，採此制者爲英、德、丹、日等國。

（3）七月制　由七月一日起至次年六月三十日止，採此制者爲美、意、西、葡、挪威等國。

（4）十月制　由十月一日起至次年九月三十日止，過去俄國採用。

各國各以其國情不同，故年度之起訖期亦異，然大概言之，年度起訖決定之理由，不外以下三種：

（1）年度開始時，不可距國會開會議決預算期太長，換言之，即預算期與施行期不可相距太遠，以期理論與事實相符。

（2）年度開始須在國庫收入豐裕之時，以免年度交接之際，國庫空虛，而事債券之發行。

（3）年度開始宜顧及國民生活情形，即征收租稅宜在人民生活寬裕之時，以免人民感覺負担之苦。

我國於前清宣統年間採用歷年制，於民初後，則改爲七月制，二十五年經中央政治委員會通過又改歷年制，自二十八年一月起施行。

第三節　預算數額計算方法

預算數額之計算，須用估計，預算之能否成功，即視估計之正確與否，故估計時宜小心謹慎，通常所用之原則如左：

一、估計支出之方法。

（1）按前數年度內實際支出之平均數。

（2）按本年度所需要新事業費用之支出數。

（3）預測本年度物價及工資之變動。

以上三者宜同時並用，不可偏廢。中國預算章程第二十條規定計算支出之方法有下列各點：

(1)俸給之計算以各等級中一人爲單位，按一人之俸給額積算之。

(2)估計一人之應給俸額，有規定者以規定之數爲標準，無規定者，比照同等級之有規定者估計之。

(3)計算俸給有一定之員額者，以定額爲限，無定額者，以前年度各月平均員額爲標準。

(4)物件之計算，以各品類中之一件爲單位，按一件之價值積算之。

(5)估計一件應需之價值，有規定之價格者，以規定之價格爲標準　無規定之價格者，以當時當地之市價估計之。

(6)積算物件有規定之件數者，以規定之件數爲限，無規定之件數者，以前年度各月實際使用之平均數爲標準。

(7)計算償還借款之數，其利息本金及其他各項費用，均根據各該契約及法令之規定估計之。

(8)旅費之計算，除有特別原因者外，以前年度實支數爲標準

(9)根據法律命令契約應行支出之總數，業經確定者，以總數額列入。

(10)不能根據以上各項計算方法計算之經費，用比較實在之方法估計，並將計算所根據之理由說明之。

二、估計收入之方法

估計收入之方法有三：即自動法，平均法及直算法是也。自動法即以前年度實收數，加以增減，爲下年度收入之預算數。平均法將以前三年或五年年度實收平均數而增減計算之，如以前數年度平均實數爲增數，即以此增數加入去年度之實收數　以作下年度之收入預算數　如以此平均實數爲減數，即以此減數，減去年度之實收數，以作下年度之收入預算數。直算法即以本年度之實收數額爲根據，預計將來之需要而增減之，以作下年度之收入預算數，此三法之應用，須視收入財源之性質而定　如財源每年收入增減有一定比例之數，採用自動法或平均法爲宜。如每年財源收入增減無定，則用直算法爲宜。法國於一八二三年採自動法，美國則兼用自動，平均及直算三法，英國則採直算法　我國歲入之計算法依預算章程第十九條之規定如左：

(1)關於產銷性質之稅收，如鹽稅，菸酒稅，統稅等，以本管區域內之產銷數額計算之。

(2)關於進出口貨物之關稅收入，以本管區域內輸入輸出之狀況估計之。

(3)關於固定物之稅捐收入，如田賦房捐等，以本管區域內固定物之額數計算之。

(4)關於行爲稅之收入，如印花稅等，以本管區域內商市民力之狀況估計之。

(5)關於營業稅之收入，以本管區域內商業之狀況估計之。

(6)關於沙田，官產，屯衛田地之收入，以本管區域內沙田，官產，屯衛田地之額數及清理之狀況估計之。

(7)關於行政之收入，如登記，檢查，註册，牌照，訴訟罰金等，以法令之規定及各該機關行政之狀況估計之。

(8)關於事業之收入，如學費及試驗場所出產品之變價等，以各該事業之狀況估計之。

(9)關於國家及地方營業之收入，以營業狀況連同成本估計之。

(10)各項收入如不能以上列各項之規定計算者，以最近三年間實收狀況爲根據，其逐年遞增或遞減者，按增減比例原因估計之，其增減無定者，按三年間平均數並參酌增減原因估計之。

第五章　預算之議決

第一節　立法機關中之委員會

英國下院有二主要委員會，即供應委員會(Committee of supply)與經費籌劃委員會(Committee of Ways and means)是也。前者表决各機關送來之預算，以承認每年之經費，後者允許由整理基金中撥出款項，使政府應付其支出，同時承認租稅，作爲政府支付之手段。此二委員會均由全部議員所組織。此外尙有選任二委員會，即會計委員會(Committee of Public Accounts)及概算委員會，(Committee of Estimates 各有委員十五人，由各

黨推舉代表組織之。前者之任務在於審查供應委員會所通過之經費，用途與帳目，後者即在於輔助供應委員會審查概算。

法國之預算及財政法案均送交兩院之財政委員會，(Committee das Finances)下院之財政委員會由四十四個議員組成，用比例代表制，由下院各黨中選舉之。上院之財政委員會由三十六人組成，其選舉方法與下院同。會中各設主席一人，對於委員會之工作有監督權。兩院工作各自獨立充分行使院內預算權限。

美國於一九二〇年後，下院有一經費分配委員會(Committee on Appropriation)，處理一切經費分配法案。此委員會由三十六人組成，有十一個小組委員會，其中六個各有委員五人，四個有委員六人，一個有委員十人。上院亦有一經費分配委員會，共有委員二十三人，復分設十個小組委員會，每一小組委員會設委員九人。關於歲入法案有兩個委員會處理，一為下院之經費籌劃委員會，有委員二十五人，一為上院之財政委員會，有委員二十人。此外下院尚有一收支審核委員會，有委員十一人。

我國立法院中有五個委員會，財政委員會即為其中之一，委員由立法院之委員任之，設委員長一人由院長指定之。會中設秘書一人至二人，科員二人至四人，書記若干人，預算案由此委員會審議，但無修改之權。

第二節　立法機關對預算之討論

一、討論之程序

立法機關有兩院之國家，如兩院對預算享同等權限，則下院對於討論預算法案常有優先權，如英，美，法，比，日及北歐諸國皆是也。

英國於每年四月財政部長向下院提出下年度預算，在宣讀英皇之演詞後，國會即議決遵旨籌款。於是下院組織供應委員會，從事研究預算之支出，此會中之委員對於經費有提議核減之權，但無增加之權。委員會對於討論經費有准許，拒絕或核減之權。預算經其通過後，立向下院大會報告，經大會通過始能生效。討論期限祇限二十日。經費既經通過後，下院又成立籌款委員會，以便討論籌款之辦法。籌款委員會之決議之數額，不能超過供應

委員會決議案之數額。其議決案須向下院大會報告，下院將預算案通過後，卽送交上院，上院通過轉呈英皇批准。

法國之預算案由財政部長向下院提出，於是下院卽將全部預算案交財政委員會審查，財委會有修改之權。審查畢，卽由財委會之主席將預算草案全文及財委會之審查意見書提出下院大會討論，討論期間甚長，往往於會期五個月中常佔三個月以上，討論時預算部長及財長均出席以備解答。逐款討論通過後，付總表決，再送交上院。上院審查程序大體與下院同。如上院對於預算有重大之修正，卽須退回下院，下院亦可不同意上院之修正，於是有協議之辦法，卽將預算案在兩院互相傳遞，往返磋商，以期意見一致。兩院同意後，由大總統公布之。

美國大總統於國會開幕之第二日，卽將預算案提出於下院，議長卽照會經費分配委員會，關於歲入案卽交經費籌劃委員會。經費分配委員會主席立卽將預算中之經費提案送交小組委員會審查。當小組委員會審查經費提案時，得召集各部會長官出席說明其經費之需要。小組委員會卽根據委員會所決定之原則起草一經費法案，提交委員會全體會議，委員會全體會議得將此議案修正後，再向下院大會提出，由下院通過後，卽送到上院，上院之審查程序與下院同。關於歲入法案之處理亦略同。如上院對於預算案提出修正，下院反對時，美國國會卽召集協議委員會（Conference Committee）調解之。委員係由兩院小組委員會選出。協議結果報告兩院，如仍爲兩院所反對，卽再舉行會議，至最後兩院同意時爲止。

我國主計處擬定總預算書，於十月十日前，呈請國民政府交由行政院提出立法院審議。立法院接到總預算書後，發交財政、經濟、法制、外交、軍事五個委員會會同審查，審查結果報告於院會，院會討論總預算案時，由財委會委員長報告之，立法院不得於擬定預算外，爲增加經費之議決。總預算通過後，於十二月一日前，由立法院呈請政府公布之。

二、討論之範圍

國會討論預算案時，爲節省時間起見，不必逐項討論，凡經費方面之有固定性者，不必枉費審查與通過之手

續，如（1）憲法上規定之各項經費；（2）政府負有契約上之義務，必須支出之經費，如債務費等，（3）繼續事業費，（4）特種建設事業費 關於歲入方面有永久性者，亦不必年年通過，而屬於暫時性者，如稅率之變更，新稅之增設，必須通過方能執行。但亦有國家之立法機關不欲放棄其權利，而將一切歲出歲入均逐項審查與通過者，如法國是。

英國國家經費分爲永久經費與年定經費二種，前者亦稱固定資金經費，如債務費，地方補助費，皇室經費，年金，養老金，官吏之薪俸，法院經費，殖民地經費 公路費等，後者亦稱供應經費 如海陸空軍經費，政務費，及財務費等。歲入方面，一切重要租稅，如遺產稅，印花稅，關稅，及統稅等 均係根據永久性之法令而征課者，但所得稅與茶稅係按年經議會通過者。

美國之經費法案分爲年定經費，永久經費 及永久特殊經費三種。永久特殊經費爲某種固定之用途而設之經費，其有效期間須至經費用盡時爲止，例如公共事業所設之經費是。永久經費爲不必每年經國會之議定者，例如債務費，法官薪俸等是。凡不屬以上二種者 均歸入年定經費之內。

我國立法院審議預算時，將歲出案與歲入案分開。歲出案之審議，以歲定經費及擬定或變更之繼續經費爲限。此項審議就單位預算之歲出經常門與特殊門，及附屬單位預算分別爲之，經分別決議後 再以歲出全案付表決。關於恆久經費之設定變更或廢止，須以法律爲之，故無審議之必要。歲入案之審議，以擬變更或擬設定之收入爲限，審議時應就來源，按左列各類分別決定之：

（1）爲專賣或特許費有獨占性之公有營業收入或公有權利，公有大宗財產之租金使用費時 其價目。

（2）爲信託管理所入時，其條件。

（3）爲無永久性之大宗財產變賣所入時，其限制。

（4）爲協助所入時，其數額。

（5）爲長期賒借所入時，其數額及條件。

（6）為有永久性之財產變賣所入時，其種類及數量。
（7）為收回資本所入時，其種類及數額。
（8）為營業基金之歲計盈餘時，其處理辦法。
（9）其他收入之應依法律限制者，其條件。

前項各款分別議決後，再以歲入全案付表決。（修正預算法第四十二條）。

第三節　預算未能及時通過之救濟辦法

會計年度已開始，而國會不能如期通過預算案，則通常救濟之辦法有三：（1）預算案通過之前，延緩一切支付，（2）一切支付均依照上年度所承認之比例，（3）議定臨時經費。此三法以第三法為佳，各國多採用之。蓋第一法於預算未通過之前，則政府政務進行有停頓之危險，第二法則不能顧及來年度預算之方針。

英國則用第三法。英國國會須至八月初方能通過預算案，政府於四月一日以後之四個月經費須特別規定，用預准經費辦法，（Votes on Account）在三月間財政部即製出一過渡概算，由供應委員會通過。此項決議案向下院報告後，即召集籌款委員會決議，撥付此項經費。

法國亦用第三法，過渡時期之經費，採用定臨時經費之辦法，即每月承認一次臨時經費。

美國則採用第二法，即於國會通過預算案之前，而會計年度已開始時，則延用上年度預算。

我國之辦法與第三法相似。修正預算法第四十六條規定，預算案之審議，不能依限期完竣時，立法院應於十二月五日以前編成假預算，並議決其施行條例。由中央政府公布之，其內容為：（1）恆久經費與原有繼續經費，（2）已經議決之新定繼續經費，（3）已經議決之歲定經費，其未經議決者，暫依現年度之經費，（4）不擬變更之原有收入，（5）已經議決之收入，其未經議決者，除特殊門收入外，暫依現年度之收入，第四十七條規定，總預算未經通過之部分，應於假預算公布後一個月內，由行政院另提修正案，送立法院審議，完成決定總預算。

第六章　預算之施行

第一節　施行機關

一、財政部

英國負預算施行之責任者爲財政部，部長掌握大權，次長助理之。財政部內分爲二司，卽財務及供應司(Department of Finances and Supply Service)與人事司，(Establishments Department)，前者掌理歲入，歲出國債，編製預算管理國庫銀行金融等。後者掌理各機關公務員之任用，升調，薪俸等事項。此外尙有財政部負責之重要機關，爲內地稅局，掌直接稅之征收，關統稅局掌間接稅之征收，以及造幣廠，郵政局，國債局，文具局等。

美國財政部有正副部長各一人，下設三司，各置司長一人。部長掌理全部事務，副部長管轄國庫，農業貸款局，財政研究局，金融監督局，會計局，公債處，祕書處等。第一司長主管內地稅局，鑄幣局，印鑄局等。第二司長主管關稅局，海岸防衛處等。第三司長主管建築經營處，公共衛生所等。

法國財政部部長有征收租稅，籌措經費，發行公債，監督銀行金融，掌管國營企業之權。部中組織關於財務者分爲十司，卽財政顧問司，財務行政管理司，會計司，基金調撥司，國庫司，公債司，法規司，金融司，人事司，出納司等；關於稅務者分爲五司，卽直接稅司，印花稅司，關稅司，間接稅司，國營企業司等。

德國財政部有部長，次長，祕書，司長等。司分爲五，第一司掌管公務員之俸給及各種預算與金庫等，第二司掌管關稅酒稅糖稅等，第三司掌管所得稅，財產稅，遺產稅，營業稅等，第四司掌管國家建築工程，第五司掌管公債之償還等。

我國財政部依三十二年三月國府公布之修正組織法，內設五署六司一處，卽關務署，稅務署，國庫署，直接稅署，緝私署，總務司，鹽政司，地方財政司，公債司，錢幣司，專賣事業司，及人事處。關務署掌理關稅之征

收及管理事宜；稅務署掌理國內各種貨物稅之管理征收與計劃改進事項，國庫署掌理國庫現金、票據證券之出納、保管、移轉等事項；直接稅署掌關於全國所得稅遺產稅等直接稅及印花稅之征收事項，緝私署掌稅警之指揮及防止走私等；總務司、掌理文件之收發、保管及部令之公佈等事項；鹽政司掌理鹽稅之征收及管理等事項；地方財政司掌自治財政之規劃，收支之監督及考核等事宜；公債司掌中央公債之募集償還及整理事項；錢幣司掌貨幣及銀行等事宜；專賣司掌專賣事業所屬事項；人事處掌職員之任免遷調及考績等事項。部中設部長一人，總理本部事務，次長二人輔助之，署長五人，司長六人，處長一人分掌各署司處事務。

二、國庫

國家之收入與支出，須有一保管現金機關，此機關通名之曰國庫。國庫之辦法不一，總括之不外下列三種制度：

（1）統一國庫制　國家一切收支全歸一國庫掌管，總庫設於首都，各地設分庫。

（2）行政局部金庫制　各機關各以其行政之類別，各設特別金庫，如國營事業之特別會計所設金庫是。

（3）各官廳金庫制　各官廳自設金庫，以保管現金。

以上三種制度，以第一種為優，第二及第三種有各機關各自為政，經費不能互相通融，有餘者則任意浪費，不足者則益感拮据，同時金庫為數太多，監督自感困難。統一國庫制則無此弊，而此制又可分為下列三種：

（1）獨立金庫制　國家自建金庫保管現金，由財政部管轄之，美國一八四六年至一八六〇年曾行之。

（2）委託銀行代理制　現金之出納委託銀行代為辦理，銀行之資金與政府所委託保管之款項分開，銀行不能隨便動用。我國自民國以來直至新公庫法實行以前行之。

（3）銀行存款制　國家一切收入以存款之名義存於銀行，銀行可以運用並付利息，

以上三制，獨立金庫制保管現金固甚安全，然其缺點亦復不少：一、死藏資金於金庫，社會不能利用，誠為一大損失；二、設置專門機關保管現金，增加行政費之開支；三、保管機關易受財政部長之非法干涉，結果保管

亦不安全。至於第二種委託銀行代理制亦有死藏資金之弊，以第三種銀行存款制爲最佳。銀行存款制有三優點，一、國家存款於銀行可得利息；二、政府現金出納由銀行辦理，節省行政費之開支；三、銀行可運用此筆資金，以調濟社會上之金融。銀行存款制既有此三利，故現今英美各國均採用之。

中國於清光緒三十一年，戶部設立戶部銀行，將國庫交由銀行經理，三十四年戶部銀行改名大清銀行，按該行則例，亦有經理國庫之規定。民國成立，國庫由中交二行代理。民國十七年中央銀行設立，代理國庫又改歸中央銀行。二十七年六月九日國府公佈公庫法三十二條，始改爲銀行存款制，將公庫分爲國庫，省庫，市庫，及縣庫。公庫之主管機關，國庫爲財政部，省庫爲財政廳，市縣庫爲財政局。規定各機關關於現金票據證券之出納，保管等，均應由代理公庫之銀行或郵政機關辦理之，不得自行辦理（第七條）。是我國亦採統一公庫制也。銀行代理公庫所收納之現金及到期票據證券採用存款制（第八條）存款分爲收入總存款，各種普通經費存款，及特種基金存款三種。自公庫法實行後，則各機關各自存款之弊，於是可免矣。

第二節　收支程序

一、收入程序

關於收入程序，我公庫法規定，政府總預算範圍內之一切收入，及預算外之收入，均歸其收入總存款，由公庫主管機關主管（第十一條）。凡收入總存款之收款，應由收入機關填具繳款書，交繳款人，連同現金票據，一幷送代理公庫之銀行或郵政機關，按科目別及機關別收入庫賬。前項繳款書應備具正副通知兩聯及收據一聯，載明下列各事項：一、編列字號及填發年月日；二、預算編次之門部款項目符號及名稱；三、收款所屬年月份及金額；四、繳款人姓名或名稱；五、收款公庫名稱；六、收入機關名稱及長官職銜，署名蓋章；七、收入庫賬之年月日及公庫主管員職銜署名蓋章；八、其他應行說明事項（施細則第十九條）。代理公庫之銀行或郵政機關對於繳款書，應以正副通知聯，存査收據聯，經簽證後，交還繳款人，或繳款機關（施細二十一條）。代理公庫之銀行或郵政機關及收入機關對於收入總存款之收款應分別造具日報表，送公庫主管機關及該管審計機關及主計機關，

以便核對（施細第二十二條）。

二、支出程序

一切經費應依普通預算，由收入總存款撥入普通經費存款，或特種基金存款後，始得支出。收入總存款撥入普通經費存款，應由公庫主管機關依據主計機關所通知之各機關核定之分配預算，塡具撥字支付書，以命令聯及通知聯，送經該管審計機關會簽後，依照左列手續辦理：

（1）命令聯由公庫主管機關送代理公庫之銀行或郵政機關辦理。

（2）通知聯由公庫主管機關送請領機關查照；

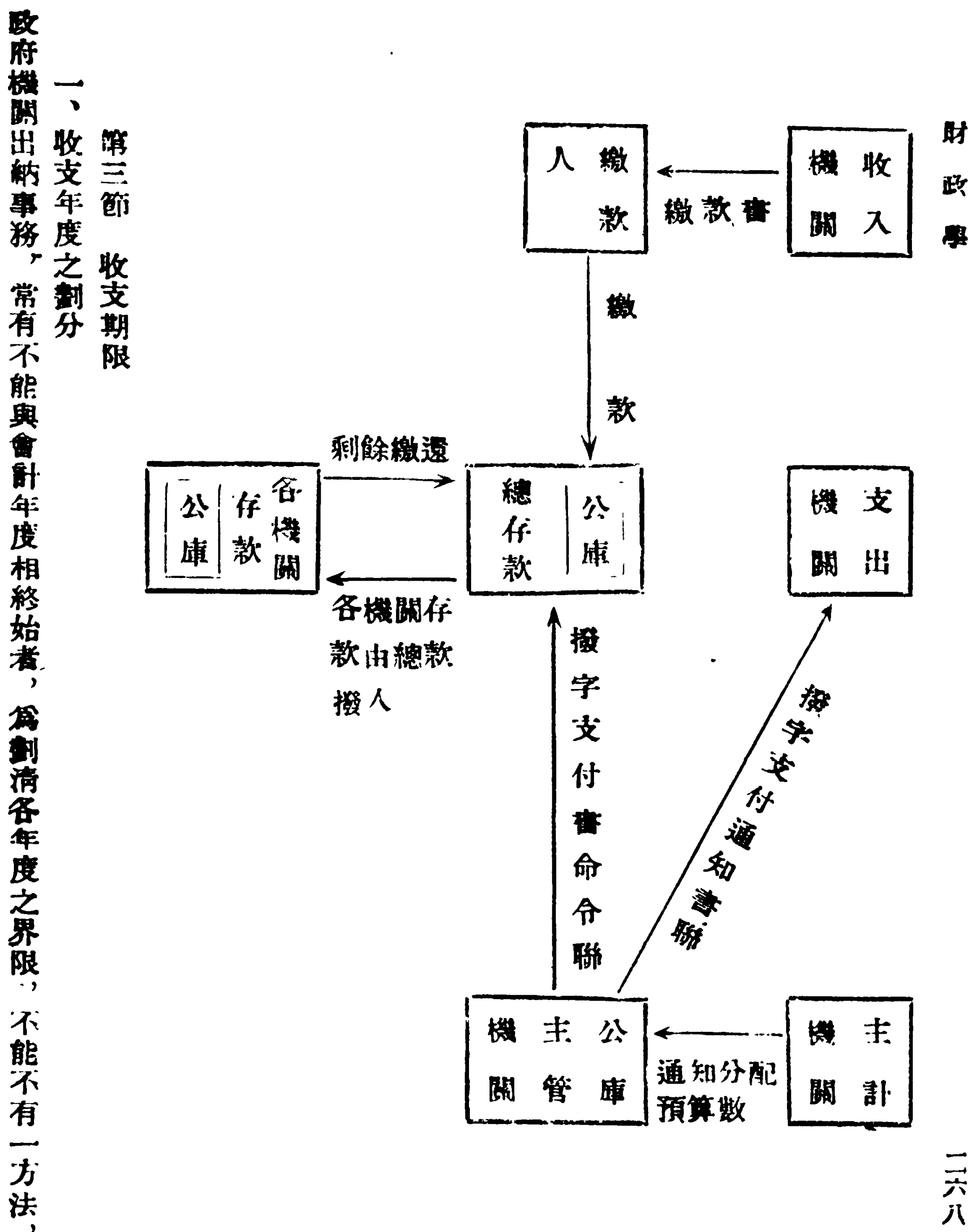
（3）存根聯由公庫主管機關存查。

前項劃撥經費，因考核之必要，並由公庫主管機關通知支用機關之主管機關。支用機關之主管機關對於各該支用機關之經費，認爲有停撥或減撥緩撥之必要時，得於期前分別通知該管主計機關及公庫主管機關查照辦理。（施細第二十三條）。

代理公庫之銀行或郵政機關，收到公庫主管機關所送之支付命令聯，照數由收入總存款撥入請領機關。（施細第二十四條）。關於收入總存款內直接撥付之支出，應由公庫主管機關塡發直字支付書，請領機關收到公庫主管機關所送之支付書通知聯，應即塡具領款收據，向代理公庫之銀行或郵政機關具領。代理公庫之銀行或郵政收到領款機關所送之領款收據，核與支付書命令聯相符後，照數撥付。（施細第二十六條）。

各機關支用撥付之款，應由各機關長官或其授權代理人簽發支票，並由主辦會計人員會簽，其設有主辦事前審計人員者，並應經其核定簽證，然後交由債權人持赴代理公庫之銀行或郵政機關具領。但軍警餉及工資得合併簽發，由該管長官代爲領款，即行發放。（本法第十五條）。

茲爲清楚起見，將我國公庫法中規定之收支程序圖表之如左：



第三節　收支期限

一、收支年度之劃分

政府機關出納事務，常有不能與會計年度相終始者，爲劃淸各年度之界限，不能不有一方法，關於我國各級

政府歲入歲出年度劃分，據預算法第十四第十五兩條規定如下：

（1）關於歲入年度之劃分

a 歲入科目有明定所屬時期者，歸入該時所屬之年度。

b 歲入科目未明定所屬時期，而定有繳納期限者，歸入繳納開始所屬之年度

c 歲入科目之未明定所屬時期及繳納期限者　歸入該收取權利發生日所屬之年度

（2）關於歲出年度之劃分

a 歲出科目有明定所屬時期者，歸入該時期所屬之年度。

b 歲出科目未明定所屬時期而定有支付時期者，歸入該時期所屬之年度。

c 歲出科目之未明定所屬時期及支付期限者，歸入該支付義務發生日所屬之年度。

二、收支之移用

按預算之一般原則言，一會計年度之經費，不得移充他年度之支出　蓋為避免前後牽混，經費之界限不明，有使預算失其根本效用之故也。但有時為遷就事實起見，仍可通融，准許移用。我國預算法第六十二條至六十四條之規定，即此意也。其規定如左：

（一）會計年度終了時，其國庫賸餘及尚未收得之收入，應即轉帳加入下年度之歲出。

（二）誤付透支之金額及依法令墊付金額，預付估付之賸餘金額，在會計年度終了後繳還者，均視為結餘轉帳加入下年度之歲入，其發生而尚未清償之債務及契約責任，應即轉帳加入下年度之歲出。

（三）繼續經費在一會計年度終了時未經使用部份，得轉帳加入下年度用之。所謂繼續經費，如建築製造或其他工事應在一會計年度內完竣，因事故而不能完竣者是。

三、出納整理期間

在預算年度終了時，事實上會計出納事項不能立刻結束，應收應付均待整理　以便編製決算。關於整理出納

之制度有二：

（1）預算法中規定有出納整理期間者，各國多行之；

（2）無出納整理期間者，英意二國行之。

至於有出納整理期間者，時期長短各國又不相同，如比利時預算年度由一月一日至十二月三十一日，而整理期間則在次年十月三十一日，日本預算年度至三月底止，而整理期間至七月底止，中國舊預算法第二十二條規定，每一會計年度歲出歲入之出納事務整理完結之期限，不得逾其年度終了後三個月，會計事務整理完結之期限，不得逾其年度終了後六個月。考此制之優點有二：（1）預算中所規定之項目，能完全實現，每年之收支與他年度之收支不能相混；（2）預算之節目既能完全實現，故本年預算執行之結果。可作下年度預算編製之根據。然其弊點則爲：（1）年度終了時，會計不能結束，餘款不能動用，致使事業停頓；（2）會計年度出納整理期間太長，致決算編造之期遲緩，而減少預算上監督之效用，蓋時間延遲太久，將來決算之報告多無人注意也；（3）會計年度清理期間太長，致會計人員有舞弊之機會。有此三弊，故英意二國不設整理期間，英國於每年三月三十一日午後四時卽結束一切收支，意大利於每年六月三十日結束，此法可表示財政當局之負責，增加人民對政府之信仰，同時引起人民注意加強財政監督，而會計人員亦少舞弊之機會也。

第七章　預算施行後不足之補救

第一節　科目之流用

預算中某項經費不足，而其他項經費有餘，以有餘補不足，謂之流用。此法可使預算有彈性，然如任意流用，每使立法機關無法監督，故通常預算中各綱目之經費可互相流用，但事前須得財政部之核准，以免弊竇。

我國預算法第二十四條規定，歲入特殊門之所入，非因預算年度有異常情形，不得充歲出經常門之費用，此爲原則上之規定。然如各機關執行分配預算時，其歲出用途別同別科目中有一科目之經費不足，而他科目有賸餘

時，經原核定分配預算之長官或機關核准，得流用之，但不得流為用人經費。（本法第五十四條）各基金之經費，不得互相流用。（第五十五條）

英國國庫審計法規定，各機關之會計如某一事業節目經費有不足時，可以互相流用，但不得超過該機關經費之總數，如超過總數，須請求財政部提請國會追加預算。

美國對於流用，絕對禁止，如某項目經費不足時，則准以追加預算彌補之。

日本會計法第十四條第二項規定。預算所定之目的外，各項金額不得彼此流用，款項間亦不得流用，有餘須返還國庫，但關於行政科目，政府於某程度內，得互相流用。

第二節　預備金之動用

在預算施行之時，常有臨時事變之發生，為編制預算時所不及料者，或原預算數額不足，而事務又不能停頓，於是有預備金之設置，即在預算上專設一筆經費，不定其用途，為將來有意外事件發生或原預算不足時，用之以應急需，但預備金之動用須得財長核准，並須於國會開會時提出追加預算，以撥還其動用之數額。

關於預備金之設置制度有三：一為集中制，即國家於預算外設一總類預備金，二為分散制，由各機關自置預備金；三為兩用制，即國家設一總預備金，同時各機關亦各設置之。

英國採集中制，於總預算上，設置緊急事業預備金與行政補助費二種。前者備各機關遇有意外事故之用，後者為補助行政費不足之用。但二者之動用均須事前經財部核准，事後經國會追認。

日本亦採集中制，該國會計法第九條第一預算金及第二預備金之設置。第一預備金專為補充預算之不足，動用時須得大藏大臣核准。第二預備金限於新發生緊急之事項，並須得大藏大臣之核准及天皇之勅令，此二種預備金動用後，均須請求國會追認補還。

美國採分散制，於各機關之經費中扣出百分之幾數額，作為預備金，以應付會計年度中不敷之需。

我國採兩用制　按我國修正預算法中規定，預備金分為第一與第二兩種：第一預備金於第二級機關單位預算

中設立之，應以其經費總數內百分之一至百分之二爲限；第二預備金於總預算中設立之，以總數中百分之一至百分之二爲限。（見本法第二三、三一、三八諸條）。如各機關執行分配預算，遇各科目之經費有不足時，除第一級機關單　之主管機關各由其長官核定外，第二級以下各機關單位之各機關　均應經該管上級機關核定之，始得支用第一預備金，並應由該核定機關分別通知中央主計機關，中央審計機關及財政部。（本法第五十二條）。單位預算之主管機關，因本機關或其所屬機關依法增加職務或事業致增加費用　或增設新機關，或所辦事業因重大事故致費用超過法定預算時，得支用第二預備金。（第六五條）。但第二預備金之支用，須經中央核定概算之最高機關核定，事後仍須提出追加預算（見第五十六條及第六十五條）

第三節　追加預算及非常預算之提出

在預算中所規定之經費發生不足時，則行追加預算，如有非常事件發生，而預算中原無此類經費時，則行非常預算。此種辦法有破壞預算之統一與平衡之弊，但以編造預算時，人類智慧常不能預測將來偶然事件之發生，及發生後又必須支出，故有此追加預算之辦法。此種預算須由財部向立法機關提出請其承認。英日美等國統名之爲追加預算，而我國將其分爲追加預算與非常預算二者。

英國政府如遇有概算上原定數額不敷實際之支出時，則提出補充概算。如有緊急事變發生，需要經費時，則提出信任經費案，國家有時爲某特殊之目的，如籌備某種大典，需要經費時，則提出特別經費案，此皆追加預算也。

日本憲法第七十條規定，爲保持公共安全，財政上有緊急之需要，同時不能召集議會時，則可爲財政上之必要處分，但處分後，於下次國會開會時，須請其追認。

我國於修正預算法中規定，單位預算之主管機關，或其所屬機關增加職務或事業致費用增加，或依法增設新機關，或所辦事業因重大事故致費用超過法定預算時，得依法支用第二預備金，或請求提出追加預算。（第五六條）追加預算之擬定核定審議及執行程序，準用預算法關於總預算之規定。如國防緊急設施，國家經濟上之重大

變故，重大災變，或緊急重大工程發生時，行政院得提出非常預算。（第六八條）。蓋此類事件，非編造預算時之所能及料，於發生時，勢不能不另籌經費也。

第八章　預算施行之監督

行政機關對於收支是否遵照預算上之規定，因此有實行監督之必要，於是各國皆有會計檢查機關之設立。關於檢查制度有立法，司法，行政，及監察四種型式，英國制度代表立法型，德法代表司法型，蘇俄代表行政型，中國代表監察型，茲分述之如下：

第一節　立法型之監督

英國於一八六一年有國庫收支審核委員會之設立；一八六六年有會計檢查院之設立。會計檢查院之首領為檢查長，(Controller and auditor General)由皇帝任命，為終身職，對衆議院負責，不受任何機關之干涉，專負檢查會計之責，下有三百三十名職員助理之。於檢查支出時，各機關會計員均須提供一切材料。檢查各機關之支出是否與預算相符，有無浪費之處，至於檢查收入，則注意征收之是否合法，如認為一切無問題，則須加以簽註。檢查之結果，須報告於國庫收支審核委員會，該會藉此以判斷各機關之會計員是否忠於職務。

國庫收支審核委員會，每年於衆議院開會時設立，由十五人組成。審查檢查長之報告，當審查某機關帳目時，該機關會計員即須出席以備審問。委員會對每部帳目不滿，即將其決議案轉達於財政部執行之。此會為英國國會監督財政之最高機關。

第二節　司法型之監督

法國以會計法庭(Cour des Comptes)為主要機關，於一八〇七年拿破崙執政時代所設立，本為國王之一機關，審核行政機關之帳目，至復辟時期變會計法庭為立法機關之輔助機關，而其性質固未嘗變也。該庭具有司法性質，其中人員均為終身職，享受法官之特權。庭中有庭長一人，廳長三人，審判員二十一人　會計員九十二

人，檢查員三十一人，另有檢事長一人代表財政部，其工作在將庭中決議報告財長。會計檢查限於調查帳目，對於帳目檢查之決議，送交財政部長執行，如財長認為檢查不當，可提出國務會議取消之。一會計年度結束數年後，始能將會計法庭之決議告於會議。

德國會計檢查院(Rechnungshof)為俾斯麥時代所設，為一獨立機關，不受行政或立法機關之干涉，院中有院長一人，副院長四人，審判員二十人，均為終身職，經財長之同意，由大總統任命，此外有檢查員及會計員一百五十名，檢查一切帳目及政府所辦事業之效率。檢查結果如認為有缺欠時即報告於內閣，請其改正，如改正不能使該院滿意，再報告之於下院。

日本於一八八九年有會計檢查院之設立，亦係獨立組織，中有院長一人，課長三人，監察員十二人，院長由天皇任命，職員均為終身職，其職務為審查政府一切帳目，如認為某機關帳目不清，即通知該機關長官，同時該院有直接處罰之權，每年檢查結果向天皇報告，同時亦將檢查之結果提要報告於議會。議會中之兩院均設有帳目審核委員會，審核其報告，並承認之。

第三節　行政型之監督

蘇俄於會計之檢查，皆受共產黨中央委員會之監督，該委員會以工農調查委員會為主要之檢查機關。該會檢查全蘇維埃之預算，生產計劃及各機關之工作效率，並批評政府工作之缺點，及建議改善辦法。該會可行使取締及懲戒權，如認為某機關之不法，可停止其機關並懲戒其人員。此委員會在每一共和國及自治區均有其分機關，其中職員由莫斯科總會所委派。

第四節　監察型之監督

我國五權分立，監察由立法機關分出，為一獨立機關，亦不屬於司法範圍。財政監督機關主要者為監察院之審計部。部中設部長一人，次長二人，祕書二人至四人，協審十二人至十六人，稽核八人至十八人，又設三廳，第一廳掌事前審計，第二廳掌事後審計，第三廳掌稽核事務，各設廳長一人。據二十七年五月三日國府公佈之審計

決第二條規定，審計部所行之審計職權爲：（一）監督預算之執行，（二）核定收支命令，（三）審核預算決算，（四）稽察財政上之不法或不忠於職務之行爲。中央各機關及其所屬機關財務之審計由審計部辦理，其在各省各地方者，由審計處辦理。審計部將每會計年度審查結果，呈由監察院報告於國民政府。（第二十八條），關於審計權之行使，可分爲事前審計，事後審計與隨時稽察三種，茲分述之如下：

一、事前審計　即在預算執行之前，行審核之工作。各機關應於預算開始執行前，將核定之分配預算送審計機關，其與法定預算不符者，審計機關糾正之。（審計法第二九條）財政機關發放各項經費之支付書，應送審計機關核簽，非經核簽不得付款或轉帳。（第三十條）。各機關收支憑證應連同其他證件，送交駐在公庫或駐在各機關之審計人員核簽，非經核簽不得收付款項，但未駐有審計人員者，不在此限（第三十一條）。審計機關或審計人員核簽支付書收支憑證，發現與預算或其他有關審計法令不符時，應拒絕之。（第三十二條）。

二、事後審計　事後審計工作歸納可分爲三種：（1）各項收支日報表之審核，凡駐有審計人員之機關，應將各項日報逐日送審計人員查核，該審計人員對其各項簿籍，得隨時檢查，並與一切憑證及現金財物等核對。（第三十五條）（2）各項收支月報之審核，各機關於每月終了後，應依法分別編製各項會計報告，送該管審計機關或駐該機關之審計人員查核。（第三六條）。（3）決算之審核，各機關編製年度決算，應送審計機關審核，認爲符合者，即發給核准書。（第四十條）。各級政府編製之年度總決算，應送審計機關審定，審定後，應加具審查報告，由審計部彙核，呈由監察院轉呈國民政府。（第四五條）

三、稽察　審計機關對於各機關之一切收支，現金票據證券得隨時檢查之。（第四六條及第四七條），同時對於各機關之財物，得隨時盤查，各機關營繕工程及購置變賣各種財物之開標決標驗收應由審計機關派員監視。經管債券機關於抽籤償還及銷毀於收回之債券時，亦須由審計機關派員監視。（見第四十八，四十九及五十條）。

第九章　決算

決算者，即各機關在會計年度結束後，將實際收支情形編成有系統之公文，送呈立法機關或監察機關審查而後公佈之也。決算表示歲入歲出之實際狀態，使人民週知，以示政府負責之意。

我國於民元財部曾定辦理臨時決算例言，然僅限於北京各機關。二年春，財部電各省辦理元年決算表册。三年又訂元二兩年度決算辦法七條，令各省照辦。四年財部又令各省辦理三年度決算，但以各省多未遵辦，故總決算無從編製。及國民政府成立，乃於十九年頒佈決算章程，財部對於中央收支編製報告，但非正式決算，二十七年八月公佈決算法，計二十三條，於是我國決算之編製辦法始具備焉。

依決算法之規定，政府所屬機關或基金，在年度終了時，辦理決算。（第二條）政府主計機關應就各單位決算及公庫之決算報告編成總決算書及說明書。（第十六條），由是可知我國總決算書乃由主計處編製，是仍守超然主計之制度也。

機關別及各種特種基金之單位決算編造時，應按其事實備具其執行預算之各表，並附有機關執行預算之其他會計報告，執行預算經過之說明，執行施政計劃，事業計劃，或營業計劃經過之說明，及有關之重要統計。（第十二條），凡執行預算之各表中，應分欄列明下列各數：（1）本年度預算數，（2）本年度預算減數，（3）上年度決算時權責發生轉入數，（4）本年度支付實現數，（5）決算時權責發生數，（6）本年度餘絀數。關於繼續經費之各表中，除上列各數外，並附下列各數：（1）全計劃之預算經費全額，（2）收付實現累計數，（3）決算時權責發生數，（4）經費全額餘絀數。（第十四條）。

關於決算編造之時期，中央政府第三級機關單位之決算，應於年度終了後四個月內編就送出。（第二十七條）。公庫機關之決算初步報告，於年度終了後十日內編就，終結報告於年度終了後四個月內編就公告之。（第十五條）主計機關再就各單位決算及公庫決算編成總決算書及說明書，應於年度終了後七個月內編就，送至最高審計機關，最高審計機關應於年度終了後十個月內審查完竣，送呈監察院提請國府公佈。（第二十七條第二十三條）。

參考書總目

英文書類

1 Bastable, C. F. Public Finance, 3rd ed. 1903.
2 Robinson, M. E. Public Finance, 1922.
3 Dalton, H. Principles of Public Finance, 1930.
4 Bullock, C. J. Selected Readings in Public Finance, 1924.
5 Plehn, C. C. Introduction to Public Finance, 1926.
6 Pigou, A. C. A Study in Public Finance, 1928.
7 Grice, J. G. National and Local Finance, 1910.
8 Shirras, G. F. The Science of Public Finance, 1925.
9 Lutz, H. L. Public Finance, 1932.
10 Adams, H. C. Science of Finance, 1898.
11 King, C. L. Public Finance, 1925.
12 Jensen, J. P. Problems of Public Finance, 1924.
13 Daniels, W. M. The Elements of Public Finance, 1899.
14 Mills and Starr, Readings in Public Finance and Taxation, 1930.
15 Buehlar, A. G. Public Finance, 1940.
16 Hunter and Allen, Principles of Public Finance, 1938.

17 Seligman, Essays in Taxation, 1925.
18 Seligman, Shifting and Incidence of Taxation, 1927.
19 Seligman, Studies in Public Finance, 1925.
20 Seligman, Progressive Taxation in Theory and Practice, 1908.
21 Seligman, The Income Tax, 1914.
22 Stamp, J. C. The Fundamental Principles of Taxation, 1921.
23 Stamp, Wealth and Capacity, 1922.
24 Stamp, Studies in Current Problems in Finance and Government, 1924.
25 Comstock, Taxation in Modern State, 1029.
26 Green, W. R. Theory and Practice of Modern Taxation, 1938.
27 Silverman, H. A. Taxation: Its Incidence and Effects, 1931.
28 Brown, H. G. the Economics of Taxation, 1924.
29 Mellon, A. W. Taxation: The People's Business, 1924.
30 Magee, J. D. Taxation and Capital Investment, 1939.
31 Bowen, H. R. English Grants in Aid: A Study in the Finance of Local Government, 1937.
32 Bittormann, H. J. State and Federal Grants in Aid, 1938.
33 Webb, S. Grants-in-Aid, 1920.
34 Spaulding, H. B. The Income Tax in Great Britain and U.S.A. 1927.
35 Altman, G. T. Introduction to Federal Taxation, 1938.
36 Hazelett, C. W. Incentive Taxation, 1939.

37 Sokolnikoff, Public Finance in Russia, 1929.
38 Post, L. F. The Taxation of Land Values, 1915.
39 Bickordike, Principles of Land Value Taxation.
40 Rigmano, E. The Social Significance of Death Duties, 1925.
41 Henderson, H. D. Inheritance and Inequality.
42 Clay, H. Property and Inheritance.
43 Shultz, W. J. The Taxation of Inheritance, 1926.
44 Wedgwood, L. The Economics of Inheritance.
45 Cooke, W. Estate and Succession Duties, 1935.
46 Green and Purkis, Death Duties for Students, 1938.
47 Dymond, R. Death Duties, 1938.
48 West, M. The Inheritance Tax, 1918.
49 Hardy, A. Inheritance and Other Like Taxes, 1926.
50 Taussig, F. W. Some Aspects of the Tariff Question, 1915.
51 Gregory, T. G. Tariff: A Study in Method, 1921.
52 Delle- Doune, O. European Tariff Policies Since the World War, 1928.
53 Crompton, G. The Tariff: An Interpretation of a Bewildering Problem, 1927.
54 Rousso, T. and Hester, Sales Tax, 1938.
55 Stourm, R. The Budget, 1917.
56 Cleveland, F. A. The Budget and Responsible Government, 1920.

57 Willonghby, W. F. The National Budget System, 1927.
58 Buck, A. E. Budget Making, 1921.
59 Buck, A. E. The Budget in Government of Today, 1934.
60 Hlygr, The Financial System of United Kingdom, 1914.
61 Hills, The Finance of Government, 1931.
62 Adams, H, C. Public Debts, 1887.
63 Hollandor, J. H. War Borrowing, 1919.
64 Noyes- A. D. Financial Chapters of the War, 1916,
65 Grady, H. F. British War Finance. 1914-1919. 1927.
66 Bogart, E. L. Direct and Indirect Cost of the World War, 1919.
67 Pigou, Economics and Finance of War, 1916.

德文書類

1 Wagner, A. Finanzwissenschaft 3 Bde, 1879-1905.

2 Cohn, G. System der Finanzwissenschaft, 1899.

3 Courad, J. Finanzwissenschaft, 1900, 2 aufl, 1928.

4 Kaufmann, Die Kommunal Finanzen 2Bde, 1906.

5 Kaizl, Finanzwissenschaft, 2Bde, 1900.

6 Heckel, M. D. Lehrbüch der Finanzwissenschaft, 2Bde, 1910.

7 Altmann. Finanzwissenschaft, 1910.

8 Lotz, W. Finanzwissensschaft, 1917.

9 Vander Borght. Finanzwissenschaft 3Bde, 1920-1925.

10 Földes, Finanzwissenschaft, 1920. 2aufl. 1927.

11 Tyska, Grundzüge der Finanzwiseluschaft, 1923.

12 Gruntzel, Grundriss der Finanzwissenschaft, 1920.

13 Kleinwächter, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 1922.

14 Vorke, Finanzwissenschaft, 1925.

15 H. Ritschl, Theorie der Staatswirtschaft and Besteuernny, 1925.

16 Gerloff and Meissel, Handbuch der Finanzwissenschaft 3Bde, 1925.

17 Koppe, Leitfaden Zum Studium der Finanzwissenschaft 1924.

18 Eheberg, Grundrlss der Finanzwissenshaft, 17 Aufe, 1913.

19 Röpke, W. Finanzwissenschaft, 1929.

20 Mombert, P. Grundzüge der Finanzwissenschaft, 1928.

21 Moll, B. Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 1930.

22 Terhalle, F. Finanzwissenschaft, 1930.

日文書類

1 小林丑三郎 比較財政學
2 小川鄉太郎 小財政總論 租稅總論
3 汐見三郎與川鄉太郎合著 財政學
4 神戶正雄 財政學要論
5 阿部賢一 財政學
6 牧野輝智 財政概論
7 宇都宮鼎 財政學綱要
8 大內兵衛 財政學大綱

中文書類

1 財政學總論 陳啟修著
2 財政學原理 李權時著
3 財政學 尹文敬著
4 財政學 何廉李銳合著
5 財政學新論 許炳漢譯
6 財政學大綱 劉秉麟譯
7 財政學總論 何松齡譯
8 非常時期財政論 尹文敬著
9 財政學史 鄒敬芳譯
10 財政學原理 杜俊東譯
11 賦稅論 胡善恆著
12 租稅總論 薩孟武譯
13 租稅各論 胡澤譯
14 比較租稅 徐祖繩著
15 租稅轉嫁與歸宿 許炳漢譯
16 累進課稅論 岑德彰譯
17 所得稅論 杜俊東譯
18 各國所得稅制度 甯柏青譯

19 英國所得稅論 金國寶著
20 財政學研究 陳漢平譯
21 租稅論 晏才傑著
22 中國租稅問題 朱偰著
23 中國財政問題 朱偰著
24 中國財政史 賈士毅著
25 續民國財政史 賈士毅著
26 中國財政史 胡鈞著
27 中國稅制史 吳兆莘著
28 中國田賦問題 劉世仁著
29 中國所得稅問題 劉振東王啓華著
30 關稅論 童蒙正著
31 中國關稅制度論 李達譯
32 中國關稅問題 馬寅初著
33 戰後歐洲關稅政策 褚保時譯
34 中國田賦問題 孫佐齊著
35 中國地價稅問題 王先強著
36 公債論 胡善恆著
37 中國之內國公債 王家培著
38 中國的內債 千家駒著

39 公債 何公敢著
40 財務行政論 胡善恢著
41 財政立法原理 吳崇毅著
42 各國預算制度 彭子明譯
43 中國預算之行政及監督 吳貫因著
44 戰時財政金融法規彙編 財政評論社
45 財政年鑑 財政部
46 中華民國法規大全（財政之部）